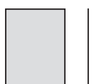
EL IAE EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

Núm. 19/2006



ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Investigador del Instituto de Derecho Local.
Universidad Autónoma de Madrid

Extracto:

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) ha incidido tradicionalmente de una forma especialmente intensa sobre la actividad económica de promoción inmobiliaria. Ello, fundamentalmente, por la tributación de dicha actividad tanto por una cuota fija como por una cuota variable calculada en función del número de metros cuadrados vendidos durante el período impositivo.

La reforma del impuesto operada por la Ley 51/2002, con la introducción de un elenco de exenciones *estrella* que han dejado exentos del pago del impuesto a un elevado número de contribuyentes, no es, en línea de principio, susceptible de tener en el sector económico de la promoción inmobiliaria la enorme repercusión que, en este sentido, sí ha tenido en otros sectores. Y ello, esencialmente, porque, por un lado, las grandes inversiones que exige esta actividad dificulta el que la misma sea desarrollada mayoritariamente por personas físicas, requiriéndose el concurso de entidades jurídicas organizadas a tal fin y, por otro lado, porque dado los precios que en la actualidad alcanzan los bienes inmuebles, tampoco será lo habitual que opere la exención para aquellas personas jurídicas y entidades cuyo importe neto de cifra de negocios no supere el millón de euros anual. Pese a ello, no obstante, la deficiente regulación técnica de estas exenciones ha abierto las puertas en este sector económico a un cierto juego de planificación fiscal, en busca de la elusión del pago del impuesto por concurrencia de uno de esos nuevos supuestos de exención.

En este trabajo se analiza pormenorizadamente el régimen de tributación en el IAE de la actividad de promoción inmobiliaria, contemplada en los respectivos Epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas del IAE, con los numerosos conflictos que la aplicación del mismo ha generado entre Administración y contribuyentes. Asimismo, se presta una especial atención a la repercusión que sobre la tributación de esta actividad ha tenido la reforma del impuesto operada por la Ley 51/2002.

Sumario:

NOTA: Corresponde significar que este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de investigación BJU 2003-01080, *Las prestaciones patrimoniales públicas o privadas como fórmulas alternativas de financiación de las necesidades públicas*, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología y dirigido por el profesor Juan Ramallo Massanet, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid.

I. INTRODUCCIÓN

El IAE ha incidido tradicionalmente de una forma especialmente intensa en la actividad de promoción inmobiliaria, habida cuenta de la tributación de esta actividad no sólo por una cuota fija, sino, además, por una cuota variable calculada en función del número de metros cuadrados vendidos durante el período impositivo [1].

La nueva configuración del impuesto que diseñó la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y que actualmente se recoge en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), si bien consiguió su objetivo de exonerar del gravamen por este impuesto a más del 90 por 100 de los contribuyentes del mismo es susceptible, sin embargo, de producir un incremento de la presión fiscal del impuesto sobre este sector económico de la promoción inmobiliaria [2].

Y ello porque, las dos exenciones *estrella* introducidas en la regulación del impuesto, a saber, la exención para las personas físicas y la exención para las personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) cuyo importe neto de la cifra de negocios no alcance el millón de euros, van a tener una incidencia muy relativa o limitada en este sector económico. En efecto, dada la enorme inversión que normalmente requiere el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria, lo habitual es que la misma sea desarrollada por una persona jurídica o entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la LGT y no por una persona física, por lo que la exención subjetiva prevista para estas últimas no va a tener en este sector el impacto que sí ha podido tener en otros sectores económicos. Respecto a la exención mixta establecida para las personas jurídicas y entida-

1 Cfr. Martínez Vidal, I., «Incidencias de la reforma del IAE en la actividad de promoción inmobiliaria», *Tributos Locales*, núm. 50, 2005, págs. 63 y ss.

2 Como señala Lago Montero, J. M., «El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, núm. 44, 2004, págs. 43 y ss., la reforma introducida en el impuesto por la Ley 51/2002 ha pretendido declarar exentos al 92 por 100 de los sujetos pasivos del mismo, así como intentar ajustar el gravamen a los postulados del principio de capacidad económica a través de la toma en consideración para la modulación de la cuota tributaria del importe neto de la cifra de negocios del contribuyente.

des en función del importe neto de la cifra de negocios anual, tampoco en el sector económico de la promoción inmobiliaria va a tener aparentemente una incidencia masiva, dado el valor en el mercado de los terrenos y de los inmuebles construidos cuya compra y venta constituye el objeto de esta actividad. En este sector, a diferencia de lo que pueda suceder en otras ramas de la actividad económica, es perfectamente posible que una sola operación de venta de un inmueble o de un terreno supere el valor económico del millón de euros, determinante de la obligación de tributar efectivamente por el impuesto. No puede desconocerse, en este sentido, que el volumen de operaciones no es homogéneo por sectores de actividad, por lo que el límite del millón de euros determinante de la exención no va a tener el mismo significado aplicado a unos y otros sujetos pasivos del impuesto [3].

Si a ello se añade que en el nuevo diseño del impuesto, para aquellos contribuyentes que vengan obligados a tributar efectivamente por el mismo, se ha establecido un coeficiente que pondera la cuota de tarifa en función del importe neto de la cifra de negocios obtenido anualmente por el contribuyente y que esta ponderación lo va a ser siempre al alza, de acuerdo con la escala establecida en el artículo 86 del TRLRHL, que establece la aplicación del coeficiente 1,29 para el tramo más bajo de importe neto de cifra de negocios y del 1,35 para el tramo más alto, se comprenderá fácilmente que aquellos contribuyentes que superen el millón de euros de importe neto de cifra de negocios no sólo vendrán obligados a contribuir efectivamente por el impuesto sino que, además, van a contribuir en mayor medida de lo que lo venían haciendo antes de la reforma [4].

Incluso, en este aumento de tributación puede tener incidencia el nuevo coeficiente de situación previsto en el artículo 87 del TRLRHL, que ha venido a sustituir a los antiguos coeficiente corrector del artículo 88 de la LRHL, establecido con carácter potestativo en función de la población de derecho del municipio, e índice de situación contemplado en el artículo 89 de la LRHL. Y ello porque en el nuevo coeficiente de situación han desaparecido para los Ayuntamientos las limitaciones establecidas en función de la población del municipio en la regulación del antiguo coeficiente corrector, por lo que, sobre todo los municipios de menor población, han visto incrementado su poder tributario a la hora de establecer el coeficiente de situación que pondera la cuota del impuesto en función de la categoría de la calle donde radique el local en el que se ejerce la actividad.

Ello va a contribuir también a que los servicios municipales encargados de la inspección tributaria de este impuesto se centren de una forma fundamental en este sector de la actividad económica, lo cual, como analizaremos en este trabajo, ha planteado no pocos problemas tanto

[3] Como señala la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, Ministerio de Hacienda-IEF, Madrid, 2002, pág. 73, constituye uno de los inconvenientes del sistema de exoneración en función del volumen de operaciones o de la cifra de negocios que «*el volumen de operaciones no es homogéneo por sectores de actividad, dependiendo del tipo de bienes y servicios comercializados, y del valor añadido y margen de beneficio de cada sector económico*».

[4] Así, por ejemplo, en la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado Contencioso-Administrativo número 6 de Barcelona contra la reforma fiscal operada en el IAE por la Ley 51/2002, el auto judicial recalca la trascendencia de la reforma del impuesto que, entre otros efectos, podría comportar un incremento de la tributación a las sociedades obligadas a abonarlo. En concreto, señala el auto judicial que la reforma fiscal ha supuesto que la empresa recurrente ha pasado de satisfacer una cuota anual del IAE de 676 euros en el año 2002 a una de 871 en el 2003, lo que supone un incremento del 28,8 por 100. La noticia sobre el planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad ha sido difundida por EFE el día 28 de noviembre de 2005 y de la misma se han hecho eco distintos medios de comunicación, especialmente, a través de sus ediciones digitales.



desde el punto de vista procedimental de la actuación inspectora, que en muchas ocasiones ha levantado actas previas o actas con prueba preconstituida, atendiendo a los datos que obran ya en poder del Ayuntamiento derivados de los expedientes de liquidación del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o de los propios expedientes de licencias urbanísticas, como desde el punto de vista sustantivo de integración del presupuesto de hecho determinante de la exacción de la cuota variable del impuesto.

Volviendo a la reforma del impuesto introducida por la Ley 51/2002, la misma no sólo, como hemos señalado, aparentemente es susceptible de producir en términos generales un incremento de la presión fiscal directa del IAE sobre la actividad de promoción inmobiliaria, sino que, también, como analizaremos en este trabajo, ha planteado nuevas posibilidades a la planificación fiscal para la consecución del objetivo de elusión del pago del impuesto. En efecto, la deficiente configuración técnica de la exención establecida para las entidades en función del importe neto de la cifra de negocios, la introducción de una nueva exención por inicio de la actividad económica y el posible juego que también puede dar la exención subjetiva a favor de las personas físicas sitúa al contribuyente en un escenario en el que es posible la combinación de todos o algunos de esos factores para lograr una «jugada» cuyo resultado sea la elusión del pago del impuesto por concurrencia de un supuesto de exención.

II. LA SUJECIÓN A GRAVAMEN EN LAS TARIFAS DEL IAE DE LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

1. La autonomía de la normativa del IAE en la configuración de la actividad de promoción inmobiliaria.

La actividad de promoción inmobiliaria está contemplada en el Grupo 833 de la Sección 1.ª de las Tarifas del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre [5]. Dicho Grupo está dividido en dos Epígrafes, el 833.1, dedicado a la «*promoción de terrenos*» y el 833.2, dedicado a la «*promoción de edificaciones*». De acuerdo con las funciones que cumplen las Tarifas del IAE, de ordenación del hecho imponible, por un lado, y de cuantificación del mismo, por otro, dichos Epígrafes definen y tipifican la actividad de promoción inmobiliaria contemplada en la rúbrica de cada uno de ellos y, asimismo, establecen la cuota fija y los elementos que permiten la cuantificación de la cuota variable para la determinación, en conjunto, de la *cuota de licencia*. Detengámonos, no obstante, ahora, en la primera de esas funciones que cumplen las Tarifas, la ordenación y tipificación de la actividad gravada.

De acuerdo con lo señalado en la Base 1.ª del artículo 85.1 del TRLRHL, las Tarifas del IAE delimitan el contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento de devengo del impuesto. En el cumplimiento de esta función la normativa del IAE goza de autonomía propia, lo cual se pone de manifiesto especialmente en el caso de la actividad

5 La redacción originaria del Grupo 833 fue modificada por el artículo 78.uno.13.º de la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

de promoción inmobiliaria. Quiere esto decir que el concepto de promoción inmobiliaria adoptado a estos efectos por la normativa del IAE no se corresponde con el concepto adoptado, por ejemplo, por la normativa urbanística o sobre edificaciones. Como señala la Sentencia del TSJ de Andalucía, (Sevilla), de 22 de mayo de 2002 (NFJ 013500), «*promotor inmobiliario conceptualmente hoy es aquel empresario que organiza y financia una actividad económica inmobiliaria, de ahí que el título del grupo promoción inmobiliaria no puede llevarse a ese estricto sentido gramatical que pretende la recurrente sino al más genérico de intervención o realización de actividades de tráfico inmobiliario como resulta de las definiciones que ofrece posteriormente el texto*» [6].

Asimismo, tampoco se va a tener en cuenta la normativa urbanística a la hora de integrar la base para la determinación de la cuota variable, sino autónomamente la normativa del impuesto [7].

Veamos, pues, cómo ha definido y ordenado la actividad de promoción inmobiliaria la normativa reguladora del IAE.

2. La actividad de *promoción inmobiliaria* a efectos del IAE: la *promoción de terrenos* del Epígrafe 833.1 y la *promoción de edificaciones* del Epígrafe 833.2 de las Tarifas.

De acuerdo con lo señalado en la Nota al Epígrafe 833.1 de las Tarifas del impuesto, *promoción de terrenos*, el mismo «*comprende la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos*».

[6] Esta Sentencia ha sido dictada en el recurso núm. 51/2001. En la misma, la recurrente, una sociedad que adquiría inmuebles como consecuencia de su adjudicación en pago de deudas, generalmente préstamos hipotecarios impagados a su socio único, se dedicaba a la venta de dichos inmuebles. Frente a la tesis de la Administración tributaria que entendía que la sociedad en cuestión estaba realizando la actividad de promoción inmobiliaria a efectos del IAE, la sociedad recurrente consideraba que su actividad «*en absoluto es de promoción inmobiliaria en el sentido usual del término como éste se concibe en el sector inmobiliario sino distinta porque no interviene en la construcción ni directamente ni por medio de terceros ya que se limita a adquirir y a vender los bienes inmuebles con los que opera*». En ello el Tribunal da la razón a la recurrente al señalar que «*la sociedad a la que nos referimos no tiene la condición de promotor a la que se refiere el artículo 9 de la Ley 38 de 1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación. Dice el precepto citado que es promotor quien, individual o colectivamente decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título*». De ello, como hemos señalado, deduce el Tribunal que el concepto de promoción inmobiliaria a que se refiere la normativa del IAE es autónomo y más amplio que el comúnmente utilizado en la normativa del sector inmobiliario o urbanístico.

[7] En este sentido se ha pronunciado la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de marzo de 2003 (rec. núm. 4117/1997), para la que «*una cosa son los criterios manejados por la legislación sobre el suelo para la delimitación del que resulte edificable y su aprovechamiento urbanístico y otra diferente, los que se deban tomar en consideración a los efectos de su gravamen por el Impuesto sobre Actividades Económicas*». Se discutía en este caso si debía incluirse en el cómputo de metros cuadrados vendidos a efectos de determinar la cuota variable de la actividad de promoción de edificaciones aquellos que se correspondían con zonas ajardinadas, de esparcimiento y recreo, sosteniendo el contribuyente, frente a la tesis de la Administración que mantenía su inclusión, que en el cómputo de los metros cuadrados vendidos «*no deben quedar comprendidos los metros cuadrados de espacios libres destinados a zonas de esparcimiento, recreo y ajardinadas, en el entendimiento de que no constituyen metros edificados o a edificar porque el suelo necesario para tales fines se halla unido indisolublemente a la edificación y se corresponde con el de edificabilidad de la parcela, sin que puedan quedar integrados en esos metros cuadrados el suelo en donde no se permite o se ha agotado aquélla*». El Tribunal, como acabamos de ver, reconoce la autonomía de la normativa del IAE en esta cuestión y desestima la pretensión del contribuyente. En la misma línea, STSJ de Castilla y León (Burgos) de 26 de marzo de 2004 (rec. núm. 759/2002, NFJ 016693).



A tenor de lo señalado en la Nota al Epígrafe 833.2 de las Tarifas, *promoción de edificaciones*, el mismo comprende «*la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas*».

La definición contenida en ambos Epígrafes guarda un cierto paralelismo, estribando la diferencia entre uno y otro en el tipo de bienes inmuebles que es objeto de la actividad económica. Mientras que el Epígrafe 833.1, *promoción de terrenos*, se refiere a inmuebles que no sustentan ningún tipo de construcción, edificación o instalación e incluye entre las operaciones contempladas todas aquellas que son propias del proceso urbanizador de tales terrenos, excluidas las de construcción, el Epígrafe 833.2, *promoción de edificaciones*, se refiere a bienes inmuebles que sustentan cualquier tipo de construcción, edificación o instalación, sea o no cubierta y tenga una o varias plantas [8].

Atendiendo a este criterio, varios pueden ser los supuestos que se planteen en el desarrollo de la correspondiente actividad económica, constituyendo un elemento clave a efectos de su sujeción a uno u otro Epígrafe del Grupo 833 el tipo o la naturaleza que tienen los bienes en el momento de su venta o transmisión a terceros. Así, si se adquirieron inmuebles que tenían la consideración de terrenos, se realizaron las correspondientes operaciones de urbanización y parcelación y, además, se efectuó la correspondiente construcción, transmitiéndose entonces los inmuebles a terceros, la actividad desarrollada se incardinaría en la actividad de promoción de edificaciones, sin que, por lo tanto, sea necesario que el contribuyente cause alta en el Epígrafe correspondiente a la actividad de promoción de terrenos [9].

Si, en el caso de adquisición de terrenos, unos son parcelados, urbanizados y edificados antes de transmitirse a terceros, mientras que otros son transmitidos sin que se lleve a cabo la edificación, es decir, que se transmiten teniendo la naturaleza de terrenos, entonces el contribuyente que desarrolle tal actividad vendrá obligado a darse de alta y tributar tanto en el Epígrafe 833.1, promoción de terrenos, como en el Epígrafe 833.2, promoción de edificaciones [10].

En cuanto a la actividad económica en cuestión, es contemplada a efectos del impuesto con un carácter bastante amplio que, como hemos apuntado anteriormente, escapa del concepto que de promotor inmobiliario y de la actividad de promoción inmobiliaria se tiene en el sector inmobiliario o urbanístico. A efectos del IAE se incluyen tanto las típicas actividades propias de lo que en sentido estricto constituye promoción inmobiliaria, tales como la adquisición, urbanización y par-

---

[8] Como señala la Resolución de la DGT núm. 1350/2002, de 18 de septiembre (NFC 016869), «*tienen la consideración de superficies edificadas o por edificar vendidas, y por tanto, inmuebles cuya venta deberá tributar por el Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones", aquellas superficies que sustenten alguna edificación, construcción o instalación, sea o no cubierta y tenga una o varias plantas*».

[9] Éste es el criterio mantenido por la DGT en la Resolución núm. 1751/2001, de 25 de septiembre (JUR 2002/120748), en relación con la consulta formulada por una empresa promotora inmobiliaria que adquiere terrenos sobre los que se edificarán las viviendas objeto de su actividad. En concreto, señala la DGT que «*la adquisición de terrenos que, una vez parcelados y urbanizados, sustentarán las edificaciones objeto de promoción por la sociedad consultante, no constituye una actividad independiente a la de promoción inmobiliaria de edificaciones, por lo que la adquisición de terrenos para tal finalidad, no dará lugar a la obligación de causar alta en otra rúbrica distinta del citado Epígrafe 833.2*».

[10] En este sentido, como señala la RDGT núm. 1751/2001 (JUR 2002/120748), «*si parte o la totalidad de los terrenos adquiridos por la sociedad y parcelados o urbanizados, se destinaran a la venta como tales terrenos o parcelas, sin construir o edificar sobre los mismos, estaríamos ante una actividad de promoción inmobiliaria distinta a la de promoción de edificaciones, debiendo por tanto causar alta y tributar, además, por el Epígrafe 833.1 "Promoción de terrenos"*».

celación de terrenos para su venta, o la adquisición y construcción propia o por medio de terceros de edificaciones para su venta, como las simples operaciones de compra y venta de terrenos o de edificaciones sin que medie actividad alguna de carácter urbanístico sobre los terrenos o actividad de construcción sobre las edificaciones [11].

Con lo cual integra la actividad de promoción de edificaciones a efectos del impuesto no sólo la primera transmisión de edificaciones de nueva construcción, sino también las segundas o ulteriores transmisiones de inmuebles [12].

Algún Tribunal de Justicia ha mantenido, en estos casos en los que únicamente se produce la compra y venta de edificaciones, sin mediar actividad alguna de construcción bien directamente bien por medio de terceros, que tal actividad no constituye en sí la actividad de promoción de edificaciones definida en el Epígrafe 833.2, pero debe asimilarse a la misma a efectos de su sujeción al IAE en virtud de lo dispuesto en la Regla 8.ª de la Instrucción, por no estar la misma especificada en las Tarifas del impuesto y ser la de promoción de edificaciones la actividad a la que más se asemeja [13].

Dada la definición que los respectivos epígrafes del Grupo 833 ofrecen de las actividades que integran la promoción inmobiliaria, en la que se incluye todo un elenco de actuaciones que van

---

[11] Esta amplitud en la configuración de la actividad de promoción inmobiliaria ha generado bastante conflictividad entre la Administración y los contribuyentes, en aquellos casos en los que éstos no desarrollaban ninguna actuación de las que podrían caracterizarse como definitorias de la promoción inmobiliaria en sentido estricto, destacadamente, la actividad de construcción de las edificaciones. Así, por ejemplo, en la Resolución de la DGT núm. 857/2001, de 3 de mayo (NFC 019757), la Administración sienta el criterio de que constituye actividad de promoción inmobiliaria la desarrollada por una entidad cuya actividad consiste en la venta de los inmuebles adquiridos, generalmente, en virtud de incumplimiento contractual por impago de créditos hipotecarios de los clientes. Criterio este que, respecto a esta misma actividad, se ha visto confirmado, entre otras, por la STSJ de Andalucía (Sevilla), de 22 de mayo de 2002 (rec. 51/2001, NFJ 013500) y por la STSJ de Asturias de 17 de diciembre de 2003 (rec. 256/2000, NFJ 016201). Asimismo, en la STSJ de Asturias de 5 de noviembre de 2004 (rec. 1795/1999), se considera sujeta al IAE por el Epígrafe 833.2, correspondiente a la promoción de edificaciones, la venta efectuada por el contribuyente de dos viviendas con plaza de garaje. Igualmente, en la STSJ de Asturias de 24 de enero de 2005 (rec. 1645/1999, NFJ 019971), se considera promoción inmobiliaria la venta de un piso, una plaza de garaje y una nave industrial o, en la STSJ de Asturias de 24 de febrero de 2005 (rec. 1647/1999), se considera promoción inmobiliaria la venta de dos naves industriales. En todos estos casos el argumento fundamental sobre el que ha pivotado la calificación de la actividad como de promoción inmobiliaria a efectos del IAE estriba en que la Nota común 3.ª al Grupo 833 excluye del mismo la actividad de construcción, que deberá tributar, cuando se produzca, según lo dispuesto en el grupo y epígrafe correspondiente de la División 5.ª.

[12] Señala, en este sentido, la contestación de la DGT de 17 de diciembre de 2003 a la consulta núm. 2335-03 (NFC 019668), que «*la compra de viviendas con el fin de venderlas, tanto si se encuentran en estado ruinoso y necesitan rehabilitación, como si son susceptibles de venta en el mismo estado en que se adquieren, es una actividad propia del Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones", ya que la nota al mismo dispone que comprende "la compra o venta de edificaciones", sin especificar el estado de conservación de éstas o limitar su condición a que sean nuevas*».

[13] La STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 15 de diciembre de 2003 (rec. 1338/1998), respecto a un supuesto en el que la actividad desarrollada por el contribuyente ha consistido en la adquisición de un inmueble, la división horizontal del mismo y la posterior venta de los pisos y locales, sin que haya mediado actividad de construcción alguna ni por sí ni por medio de tercero, ha llegado a la conclusión de que tal actividad debe tributar por el Epígrafe 833.2, promoción de edificaciones, tanto por la cuota fija como por la variable, pero no porque tal actividad sea calificada como de promoción de edificaciones de acuerdo con la definición que de la misma efectúa el mencionado epígrafe, sino en virtud de lo dispuesto en la Regla 8.ª de la Instrucción aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, que ordena clasificar las actividades que no tienen un epígrafe específico en las Tarifas en el que más se les asemeje. Como señala el Tribunal, «*si se entiende, como la recurrente, que la actividad de compraventa de inmuebles no tiene un epígrafe específico, se ha de clasificar en el que más se asemeje, que es sin duda el de "promoción de edificaciones", y, por tanto, con arreglo a la regla 8.ª de la Instrucción, antes citada, la recurrente tiene que tributar por la cuota correspondiente a ese epígrafe*».



desde la adquisición de terrenos o edificaciones hasta la enajenación de tales inmuebles, pasando, para el caso de la promoción de terrenos, por las actuaciones de urbanización y parcelación, etc., cabe plantearse desde cuándo se entiende iniciada la correspondiente actividad de promoción inmobiliaria a efectos del IAE. La Dirección General de Tributos (DGT) ha puesto el acento en una de las notas definitorias de la actividad de promoción inmobiliaria, cual es la finalidad de venta de los bienes inmuebles objeto de la misma, estableciendo el criterio de que el momento de inicio de la actividad de promoción inmobiliaria se produce desde el momento en el que el sujeto pasivo realice cualquier gestión o actuación dirigida a la venta de los terrenos o edificaciones, viniendo, por tanto, desde ese momento obligado a darse de alta en la matrícula del impuesto por la actividad en cuestión y a tributar por la misma, con independencia de que se hayan efectuado ventas o no [14].

A tal efecto, la DGT ha puntualizado que la expresión «gestiones para la venta» debe entenderse en su sentido usual, como cualquier gestión o actuación cuya finalidad sea la de ofrecer, promover y conseguir la venta de los terrenos o edificaciones [15].

En cuanto al momento de cese en el ejercicio de la actividad, el mismo se producirá cuando se produzca de forma efectiva el cese de las gestiones para la venta de los inmuebles [16].

3. La delimitación de la actividad de promoción inmobiliaria respecto a otras actividades diferenciadas y supuestos de no sujeción en el IAE.

3.1. La actividad de promoción inmobiliaria y la actividad de construcción.

Consecuente con esa concepción amplia de la actividad de promoción inmobiliaria, a la que nos hemos referido, la Nota Común 3.ª al Grupo 833 de las Tarifas del impuesto señala que «*las cuotas de este Grupo son independientes de las que puedan corresponder por la actividad de*

[14] Ilustrativa, en este sentido, resulta la contestación de la DGT de 3 de julio de 2002 a la consulta núm. 1019-02, en la que señala este centro directivo que «*desde el punto de vista del Impuesto sobre Actividades Económicas, los titulares de las actividades de promoción de terrenos o edificaciones inician la actividad (y por tanto, nace la obligación de darse de alta en la matrícula por el Epígrafe 833.1 o 833.2), desde el momento en que realicen cualquier gestión o actuación dirigida a la venta de terrenos o edificaciones, con independencia de que dichas ventas lleguen a producirse o no (de no haber ventas tributaría sólo por la parte fija de la cuota del epígrafe correspondiente, pero debe seguir matriculado en el mismo mientras realice dichas gestiones o actuaciones para la venta), y con independencia de cuándo se lleven a cabo, efectivamente, las obras de urbanización o construcción, de cuándo se adquieran los terrenos, de cuándo se encargue la redacción del proyecto arquitectónico o se vise éste, y de cuándo se solicite la licencia de obras*».

[15] Como señala la contestación de la DGT de 3 de julio de 2002 a la consulta núm. 1019-02, «*la expresión "gestiones para la venta" empleada en esta y anteriores contestaciones a consultas relativas a la actividad de promoción inmobiliaria, debe entenderse en su sentido normal o usual, es decir, cualesquiera actuaciones o gestiones, sean del tipo que sean (anuncios, carteles, oficinas de información, oficinas de venta, etc.) cuya finalidad última sea, precisamente, ofrecer, promover y conseguir la venta de los terrenos o de las edificaciones*».

[16] Establece, en este sentido, la contestación de la DGT de 28 de noviembre de 2001 a la consulta núm. 2105-01 (NFC 017673), que «*la sociedad titular de la actividad promotora de edificaciones deberá causar baja en la matrícula por el Epígrafe 833.2 en el plazo de un mes desde que cesen, efectivamente, las gestiones para la venta, en aplicación de lo dispuesto en la Nota Común 1.ª al Grupo 833 de la Sección Primera de las Tarifas, y el artículo 7 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto*».



construcción». En esta disposición se ha apoyado la doctrina administrativa y la jurisprudencia para afirmar que a la actividad de promoción inmobiliaria no es inherente en el ámbito del IAE la actividad de construcción y, en consecuencia, para sujetar a gravamen por el correspondiente Epígrafe del Grupo 833 de las Tarifas la mera compra y venta de terrenos y edificaciones [17].

Por ello, cuando a la actividad de compra y venta de terrenos y edificaciones vaya asociada efectivamente una actividad de construcción, el sujeto que desarrolle tal actividad, además de darse de alta y tributar por el correspondiente Epígrafe del Grupo 833, promoción inmobiliaria, tendrá también que darse de alta y tributar por el Epígrafe en el que encaje la actividad de construcción que se vaya a desarrollar de los previstos en la División 5.ª de la Sección 1.ª de las Tarifas del impuesto [18].

Ello, como ha destacado la Resolución de la DGT núm. 1751/2001, de 25 de septiembre, siempre que el contribuyente ejecute directamente las obras de construcción, «*bien con sus propios medios o bien subcontratando su ejecución material con terceros, pero dirigiendo y ejecutando la dirección técnica de tales obras*». Si el contribuyente encarga a terceros la construcción de las edificaciones y obras, sin llevar a cabo su dirección técnica, entonces no vendrá obligado a darse de alta en el Epígrafe correspondiente de la División 5.ª y tributará sólo por la correspondiente actividad de promoción inmobiliaria [19].

En consecuencia, para calificar la actividad de compra y venta de terrenos y edificaciones como actividad de promoción inmobiliaria a efectos del IAE basta, en primer lugar, con que tal actividad reúna las características propias que permiten su calificación como actividad económica, de acuerdo con la definición que de la actividad económica gravada ofrece el artículo 79 del TRLRHL [20]. En segundo lugar, como especifican las Notas correspondientes de los respectivos Epígrafes del Grupo 833, con que tal actividad se desarrolle en nombre y por cuenta propia y con que el fin de la misma sea la de vender los terrenos y edificaciones.

---

17 Resulta paradigmática, a tal efecto, la STSJ de Asturias de 17 de diciembre de 2003 (rec. 256/2000, NFJ 016201), cuando, interpretando la Nota al Epígrafe 833.2 de las Tarifas, señala que la actividad de la recurrente consistente en la compra y venta de inmuebles tiene cabida en la actividad de promoción inmobiliaria «*sin que le sea inherente la actividad constructora ni se asocie a ella en la definición de la nota como sostiene la parte recurrente*».

18 Como ha señalado la RDGT núm. 981/2001, de 24 de mayo (JUR 2002/90803), respecto a un contribuyente que pretende promover la edificación en un solar de su propiedad de varias viviendas para su posterior venta a terceros, «*si el titular del solar construye por cuenta propia, bajo sus especificaciones y dirección técnica, las viviendas, tanto directamente como por medio de terceros, estará obligado a darse de alta y tributar, independientemente de la tributación que le corresponda por la promoción inmobiliaria, por el Epígrafe 501.3, "Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general" (si el presupuesto de la obra no supera los 6 millones de pesetas ni la superficie en obra nueva o de ampliación no excede de 600 metros cuadrados), o bien por el Epígrafe 501.1, "Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones" (si el presupuesto o superficie en metros cuadrados en obra nueva o de ampliación excede los límites anteriores)*». En el mismo sentido, respecto a la actividad de compra, rehabilitación y posterior venta de inmuebles, la RDGT núm. 1083/2002, de 16 de julio (NFC 016555).

19 Como señala la RDGT núm. 1751/2001, de 25 de septiembre (JUR 2002/120748), «*si la empresa encarga a terceros la construcción de las edificaciones y obras, sin realizar su dirección técnica, y limitándose a realizar la actividad de promoción o venta de inmuebles, no se ejerce la actividad de construcción y, por tanto, no se deberá causar alta en ninguna de las rúbricas de la División 5 de la Sección Primera*».

20 Sobre las notas características de la definición legal de actividad económica en el ámbito del IAE, *vid.*, ANÍBARRO PÉREZ, S., *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, págs. 19 y ss.

3.2. La actividad de promoción inmobiliaria y las actividades de intermediación inmobiliaria.

La nota caracterizadora de que la actividad se desarrolle en nombre y por cuenta propia permite diferenciar en el ámbito del impuesto las actividades de promoción inmobiliaria de otro tipo de actividades relativas a la propiedad inmobiliaria, en concreto, de las actividades contempladas en el Grupo 834, «servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial». En este Grupo se contempla toda una serie de actividades de intermediación en la compra, venta, arrendamiento y construcción de inmuebles o partes de inmuebles, no asumiendo el titular de tales actividades riesgos propios y operando por cuenta de terceros [21].

3.3. La actividad de promoción inmobiliaria y los supuestos de compraventa de inmuebles no sujetos al IAE.

3.3.1. La compraventa de inmuebles entre particulares.

La finalidad de venta de los terrenos y edificaciones caracterizadora de la actividad de promoción inmobiliaria en el ámbito del IAE se revela de una gran importancia, dada la amplitud de la definición de tal actividad acogida por la normativa del impuesto, para la exclusión del ámbito de aplicación del mismo de las compraventas de inmuebles y terrenos que se efectúen, por ejemplo, entre particulares. Normalmente, en el tráfico civil de bienes inmuebles faltará esta finalidad de adquisición de dichos inmuebles para su posterior venta que es caracterizadora de la actividad de promoción inmobiliaria, dado que los inmuebles habrán sido adquiridos para otras finalidades inmediatas, destacadamente, para el uso y disfrute de sus titulares. En definitiva, esta nota caracterizadora de la actividad pone el acento en el hecho de que la compraventa de terrenos e inmuebles constituya el objeto de la actividad económica. Cabe destacar que, a este respecto, en el ámbito del IAE no se exige para la calificación de tal actividad como una actividad económica los requisitos que, por ejemplo, se establecen en el ámbito del IRPF a tal fin [22].

Ello no obstante, cuando un particular propietario de un terreno decida llevar a cabo la promoción de una edificación con el propósito de venderla, desarrollando las actividades de cons-

[21] Señala la RDGT núm. 857/2001, de 3 de mayo (NFC 019757), que «*la diferencia entre el Epígrafe 833.2 y el Grupo 834, anteriormente descritos, estriba en que la actividad clasificada en el primero es una actividad de compra o venta de edificaciones que se lleva a cabo en nombre y por cuenta propia. Sin embargo, las actividades clasificadas en el Grupo 834 son meras actividades de intermediación, donde el sujeto pasivo no asume los riesgos de la operación y no actúa por cuenta propia sino de terceros.*»

[22] El artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece como requisitos para que el arrendamiento o la compraventa de bienes inmuebles se consideren realizados como actividad económica en el ámbito del impuesto, en primer lugar, que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y, en segundo lugar, que para la ordenación de tal actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Estos requisitos, como hemos señalado, operan en el ámbito del IRPF, pero no son extrapolables al ámbito del IAE a efectos de calificación de la actividad de compraventa de inmuebles como una actividad económica. En este sentido, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, STSJ de Cataluña de 28 de febrero de 2001 (JUR 2001/169692).

trucción directamente o por medio de terceros, está claro que, atendiendo a la finalidad ínsita en tal actividad, el particular se convierte en sujeto pasivo del impuesto respecto a la actividad de promoción inmobiliaria. Sin embargo, tratándose de una persona física, al mismo le alcanzará la exención subjetiva establecida en el impuesto para las personas físicas por lo que, finalmente, quedará exonerado del pago del tributo.

3.3.2. La venta de inmuebles de uso particular o privado del empresario.

Mayores problemas puede plantear la delimitación de la actividad de promoción inmobiliaria cuando las personas que adquieren y transmiten esos inmuebles tienen la condición de empresarios y profesionales. También en este caso la finalidad de adquirir los terrenos y edificaciones para su posterior venta se erige en una nota esencial para la subsunción de la venta de inmuebles en el presupuesto de hecho de la actividad de promoción inmobiliaria a efectos del IAE.

A estos efectos, resulta clarificador el supuesto de no sujeción al impuesto contemplado en el artículo 81.1 del TRLRHL, cuando señala que no constituye hecho imponible del mismo la enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo [23]. Cuando los bienes inmuebles transmitidos hayan sido de uso privado y particular del empresario o comerciante no plantea especiales problemas su no inclusión en el ámbito de la actividad de promoción inmobiliaria, pues, a estos efectos, el supuesto se equipara al tráfico de este tipo de bienes entre particulares, si bien, para el caso de que el transmitente tenga esa condición de empresario o comerciante, la norma de no sujeción establece una utilización privada del bien, al menos, con más de dos años de antelación a la fecha de la transmisión [24].

3.3.3. La venta de inmuebles que hayan formado parte del activo fijo empresarial.

Mayores dificultades puede plantear el primero de esos supuestos de no sujeción, es decir, el relativo a la venta de inmuebles que hayan formado parte del activo fijo empresarial. En este caso, para que concurra el supuesto de no sujeción es necesario que tales bienes hayan figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de su transmisión [25]. La DGT ha establecido, al respecto, que «*teniendo en cuenta la condición que para*

[23] Sobre el alcance de estos supuestos de no sujeción nos remitimos a lo que hemos expuesto en García Martínez, A., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en D. Marín-Barnuevo (Coordinador), *Los Tributos Locales*, Civitas, Madrid, 2005, págs. 196 y ss.

[24] Para Rubio de Urquía, J.I., *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Publicaciones Abellá, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2.ª edición, Madrid, 1993, pág. 68, con este precepto la ley pretende evitar que queden fuera de gravamen las actividades auténticas de venta de bienes usados.

[25] Como señala la STSJ de Andalucía de 24 de noviembre de 2003 (NFJ 016986), «*el plazo de dos años de permanencia en el inmovilizado empresarial, se convierte en garantía de que la venta de tales activos no constituye una operación habitual de su actividad económica y, por lo mismo, no debe quedar sujeta a gravamen*».

las empresas constructoras y promotoras tienen los inmuebles o edificios objeto de su actividad, dependerá de la verdadera naturaleza patrimonial de los inmuebles enajenados el hecho de que su enajenación esté o no sujeta al Impuesto, siendo requisitos imprescindibles para su no sujeción el que tengan, objetivamente, consideración de activo fijo, y que hayan estado correctamente contabilizados como tales, según las normas y planes de contabilidad aprobados para los distintos sectores económicos, durante los dos años anteriores a la fecha de venta» [26].

Especialmente significativo resulta, a estos efectos, el supuesto en el que la empresa adquiere inmuebles que afecta a la actividad de arrendamiento, dándose de alta y tributando en las Tarifas del impuesto por tal actividad, pero una vez transcurridos más de dos años desde que tales inmuebles quedaron debidamente inventariados y contabilizados como activo fijo material de la empresa, ésta procede a su venta. El criterio de la DGT expresado, por ejemplo, en la Resolución núm. 1894/2003, de 13 de noviembre (NFC 018851), es que «*una empresa matriculada en las rúbricas de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas que clasifiquen la actividad de alquiler de bienes inmuebles, no deberá darse de alta en el Grupo 833 "promoción inmobiliaria" de la Sección Primera por la enajenación de inmuebles que hubieran estado integrados en su activo fijo y hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse*» [27].

Este criterio ha sido también mantenido ya por algún órgano jurisdiccional, como es el caso del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 3 de Sevilla en la Sentencia de 7 de diciembre de 2000, dictada respecto a la venta de los inmuebles sitos en la llamada «Ciudad Expo 92» en el municipio sevillano de Mairena del Aljarafe, que fueron transmitidos tras haber estado destinados a la actividad de arrendamiento durante más de dos años [28].

El artículo 81.1 del TRLRHL, por lo que se refiere a la venta de inmuebles que hayan formado parte del activo fijo material de la empresa durante más de dos años de antelación a la fecha de la transmisión, especialmente en el supuesto en que tales inmuebles se han dedicado durante ese tiempo a la actividad de arrendamiento, puede abrir ciertas posibilidades a la planificación fiscal en busca de la elusión del pago del impuesto por la actividad de promoción inmobiliaria. Por ello, se hace necesaria una interpretación del supuesto de no sujeción aplicado a este tipo de supuestos

---

[26] RDGT núm. 1357/2004, de 28 de junio (NFC 019685). La consulta a este centro directivo se había formulado en relación con la transmisión de un inmueble efectuada por una sociedad dedicada a la promoción y venta de edificaciones cuyo título de adquisición por la sociedad fue en concepto de aportación no dineraria de un socio.

[27] En esta RDGT núm. 1894/2003, de 13 de noviembre (NFC 018851), este centro directivo se manifiesta sobre la cuestión de si está sujeta al IAE la enajenación de bienes inmuebles integrados en el activo fijo de una empresa arrendadora de inmuebles.

[28] Los inmuebles de «Ciudad Expo 92» fueron construidos para que albergaran en régimen de alquiler a los participantes en la Exposición Universal de Sevilla de 1992. Concluida ésta, como se desprende de la SJCA de Andalucía, Sevilla (Núm. 3), de 7 de diciembre de 2000 (JUR 2001/71420), la empresa titular de los mismos los destinó durante una serie de años al alquiler de viviendas y conforme a esta calificación tal entidad estuvo satisfaciendo el IAE correspondiente. Posteriormente, cuando estos inmuebles son transmitidos, la Inspección tributaria del Ayuntamiento de Mairena entiende que se ha producido el hecho imponible del IAE por la actividad de promoción inmobiliaria, pero el Juzgado Contencioso-Administrativo Núm. 3 de Sevilla da la razón en este punto a la empresa recurrente, al entender que concurre el supuesto de no sujeción contemplado actualmente en el artículo 81.1 del TRLRHL.

que trascienda el sentido literal de la norma y que, atendiendo a un sentido finalista de la misma, contemple en su integridad el conjunto de operaciones desarrolladas por el contribuyente a fin de posibilitar su correcta calificación y tributación en el IAE.

Destinar una serie de inmuebles que han sido adquiridos a la actividad de alquiler durante un plazo que apenas supere los dos años y proceder a su venta inmediatamente después o, más aún, promover la construcción de una serie de inmuebles y destinarlos a la actividad de alquiler durante ese plazo antes de proceder a su venta, atendiendo a una interpretación literal del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 81.1 del TRLRHL puede conducir, visto, además, el criterio mantenido por la DGT al respecto, a la conclusión de que tales operaciones de venta no están sujetas al IAE, debiendo tributar el titular de tales inmuebles exclusivamente por la actividad de arrendamiento de los mismos durante el tiempo en el que la misma se haya desarrollado.

Sin embargo, ello puede estar escondiendo la verdadera naturaleza de las operaciones proyectadas y realizadas por el sujeto. Desde esta perspectiva, en muchos casos lo que sucede es que se produce un cambio de actividad económica, que pasa de ser de arrendamiento a ser de promoción o venta de inmuebles, estando ambas actividades desde su inicio estrechamente relacionadas y siendo ejercidas cada una de ellas como una auténtica actividad económica. En aquellos supuestos relacionados con el alquiler y posterior venta de inmuebles en que tal circunstancia se aprecie, entendemos que no resulta aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 81.1 del TRLRHL, pues otra cosa atentaría contra la finalidad propia perseguida por este precepto, integrando cada una de esas actividades el hecho imponible del IAE en el momento temporal en que son realizadas.

3.4. La promoción inmobiliaria para el autoconsumo de los bienes inmuebles como supuesto no sujeto al impuesto.

La nota definitoria de la actividad de promoción inmobiliaria de que los terrenos y edificaciones se adquieran con la finalidad de venderlos, excluye de la tributación por esta actividad los casos de autoconsumo, por ejemplo, en el supuesto de que un determinado sujeto lleve a cabo la promoción de terrenos o de edificaciones para destinarlos a sí mismo, lo cual puede ser muy significativo cuando la actividad económica desarrollada por ese sujeto sea la de arrendamiento de estos bienes inmuebles. En este sentido, ha señalado la Resolución de la DGT núm. 1894/2003, de 13 de noviembre (NFC 018851), respecto a la actividad de una empresa arrendadora de inmuebles, que «*la promoción de edificaciones, siempre y cuando se realicen para sí misma, es decir, para destinarlas a alquiler, no constituye la realización del hecho imponible, ya que aunque supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, la finalidad no es la de producir o distribuir bienes o servicios*».

Hay que tener en cuenta que el tratamiento del autoconsumo de los bienes inmuebles objeto de promoción inmobiliaria es distinto en otros impuestos del sistema. Así, por ejemplo, respecto al supuesto en el que una persona física en el desarrollo de la actividad de promoción inmobiliaria edifica sobre unos terrenos que le pertenecían una vivienda que en vez de venderla a terceros es adjudicada al propio sujeto que ha promovido su edificación, la Resolución de la DGT núm. 81/2004, de

29 de enero de 2004 (NFC 019040), ha considerado que tal actividad genera un rendimiento sujeto al IRPF e, igualmente, que tal autoconsumo está sujeto al IVA [29].

3.5. Los supuestos de traslación o especificación del dominio de los inmuebles en los que no se produce una venta ni otro supuesto equiparable.

La finalidad de intervenir en la producción y distribución de los inmuebles objeto de la promoción de terrenos o edificaciones constituye la auténtica nota configuradora de la actividad de promoción inmobiliaria, como hemos señalado. Por ello, en la realidad socio-económica se plantean con relativa frecuencia supuestos que pueden suscitar algún tipo de duda respecto a su clasificación como promoción inmobiliaria en el ámbito del IAE. Nos referimos a casos en los que se produce una traslación del dominio o una especificación del mismo, pero en los que falta cualquier finalidad de enajenación de tales bienes en cuanto ejercicio de una actividad económica. Es el caso, por ejemplo, de que se produzca la traslación del dominio sobre los bienes inmuebles en virtud de un expediente de expropiación forzosa o el caso de disolución de una comunidad de bienes con atribución a los comuneros de la parte que sobre los mismos les corresponda. La Administración ha mantenido el criterio de que tales enajenaciones no incorporan la finalidad intrínseca a toda actividad económica de producción o distribución de bienes, sino que obedecen a otro tipo de causas o finalidades, por lo que no las ha considerado sujetas al IAE. No obstante, la Administración ha advertido también, en el caso de disolución de comunidades de bienes, de la posible finalidad de promoción inmobiliaria que puede esconderse bajo tal disolución con adjudicación de los inmuebles de la comunidad a los comuneros, señalando que, en ese caso, lógicamente, tal operación constituye una actividad económica de promoción inmobiliaria sujeta al impuesto [30].

Más dificultades de calificación de la actividad como de promoción inmobiliaria plantea el supuesto en el que la transmisión de los inmuebles se efectúa en virtud de subasta pública tras el

[29] En la RDGT núm. 81/2004, de 29 de enero de 2004 (NFC 019040), se plantea la cuestión del tratamiento que merece en el IRPF y en el IVA la adjudicación al propio consultante de una vivienda unifamiliar edificada en el desarrollo de la actividad de promoción inmobiliaria de viviendas sobre unos terrenos que le pertenecían con anterioridad al inicio de su actividad. El criterio de la DGT es que tal autoconsumo genera un rendimiento de la actividad económica en el IRPF y que, al efecto, «*el consultante se imputará como rendimiento íntegro de la actividad desarrollada el valor normal en el mercado de la vivienda que se adjudica a sí mismo, incluyendo la parte correspondiente al terreno*». Igualmente, considera este centro directivo que tal autoconsumo está sujeto al IVA, asimilando la adjudicación al propio sujeto realizador de la actividad con un supuesto de entrega de bienes. Una glosa sobre esta Resolución puede verse en Calvo Vérgez, J., «Autoadjudicación efectuada por un promotor de una vivienda edificada sobre unos terrenos que le pertenecían con anterioridad al inicio de su actividad: su tratamiento en IRPF e IVA», *JT*, tomo III/2004, págs. 290 y ss.

[30] En este sentido, señala la contestación de la DGCHT de 4 de marzo de 1998 a la consulta núm. 2259 que «*es irrelevante para que una actividad se califique de económica el que entre sus fines no se encuentre el ánimo de lucro, bastando que, aun sin dicho propósito, se trate de intervenir en la producción o distribución antecitada para que nos hallemos ante una actividad económica y, por ende, susceptible de ser considerada, en lo que a su ejercicio se refiere, como generadora del hecho imponible del impuesto; a contrario sentido, no tendría la consideración de económica la actividad descrita si la transmisión de los inmuebles a terceros se hubiese realizado por motivos totalmente ajenos a la repetida intervención en la producción o distribución de bienes y servicios como ocurre en el caso de las expropiaciones forzosas o de las disoluciones de sociedades o comunidades de propietarios cuando, en este último supuesto, la propiedad de los inmuebles de las mismas se transfiera a sus socios o comuneros, a menos, claro está, que tales disoluciones se provocasen deliberadamente con el propósito de realizar dichas transferencias pues en ese caso estaríamos ante una promoción inmobiliaria encubierta y, consiguientemente, sujeta a tributación*».

correspondiente procedimiento de ejecución hipotecaria. El criterio mantenido por algún Tribunal de Justicia es que tales adjudicaciones de inmuebles en virtud de subasta pública no se realizan en el ejercicio de la actividad económica y, por lo tanto, no están sujetas al impuesto [31]. La cuestión no es sencilla, habida cuenta de que cabría interpretar que la actividad económica de un promotor inmobiliario está integrada tanto por la típica venta voluntaria de inmuebles para obtener la rentabilidad propia de tal negocio, como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas generadas en dicha actividad [32].

4. Supuestos asimilados a la promoción inmobiliaria especificada en el Grupo 833 de las Tarifas: la promoción para la adjudicación posterior de los inmuebles.

La apreciación de este requisito de que los bienes inmuebles objeto de la actividad de promoción inmobiliaria sean destinados a su venta y, consecuentemente, la determinación de la cuota variable de licencia correspondiente a esta actividad en función de los metros cuadrados vendidos o enajenados, ha planteado numerosas dudas sobre la sujeción al IAE y la tributación en dicho impuesto respecto a supuestos en los que se lleva a cabo una actividad de promoción de edificaciones pero no con la finalidad de vender los bienes inmuebles objeto de tal actividad, sino con la finalidad de adjudicar los mismos, una vez construidos, a determinados sujetos. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el caso de una comunidad de bienes constituida para la promoción de viviendas que una vez construidas son adjudicadas a cada uno de los comuneros, o en el caso de una sociedad cooperativa promotora de viviendas que adjudica a sus socios las viviendas una vez construidas, o en el caso de una Agrupación de Interés Económico que lleva a cabo la promoción de edificaciones que, una vez construidas, son adjudicadas a los empresarios integrantes de la Agrupación.

La cuestión que se ha suscitado ha sido, en primer lugar, la sujeción misma de tal actividad al Epígrafe correspondiente del Grupo 833, promoción inmobiliaria, y, en segundo lugar, de considerarse tal actividad sujeta, si la misma ha de tributar por la cuota variable de licencia. Dicha cuestión viene suscitada porque, como hemos dicho, respecto a la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por determinado tipo de entidades no se produce una venta de los terrenos o edificaciones que constituye el objeto de tal actividad, sino una adjudicación de tales bienes a los socios, comuneros o participes de dichas entidades. Lo cual hace plantearse a la vista de la definición de la actividad de promoción de terrenos y promoción de edificaciones que efectúa la respectiva Nota a los Epígrafes 833.1 y 833.2 que exige la venta de tales bienes si, realmente, ante la ausencia de tal

---

[31] Señala, en esta línea, la STSJ de Asturias de 20 de abril de 2001 (rec. 2311/1997, NFJ 011608), respecto a un supuesto de transmisión de edificación por subasta pública seguida en procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria que «*no toda enajenación de bienes está sujeta al IAE, sino tan sólo aquella que va dirigida al ejercicio de una actividad económica que no puede predicarse que concurra cuando los actos de su desarrollo vienen impuestos por su adjudicación en subasta pública acordada en el procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria promovido por la entidad adjudicataria, la Caja de Ahorros de Asturias, contra la recurrente ejecutada por impago de un préstamo hipotecario lo que rompe el ejercicio de la actividad económica ante la falta de voluntad en su ejercicio*».

[32] Argumentos en este sentido para sostener que la venta de inmuebles por subasta judicial está sujeta al IVA esgrime, por ejemplo, la STSJ de Baleares de 2 de julio de 1999. Sobre esta problemática a efectos de la sujeción de este tipo de transmisiones al IVA o al ITP, *vid*., GARCÍA MARTÍNEZ, A.,«La sujeción al IVA o al ITP de la transmisión de bienes inmuebles en subasta judicial», *El Derecho. Diario de jurisprudencia*, núm. 1420, de 11 de julio de 2001, págs. 1 y ss.

venta, dichas entidades están sujetas al IAE por tal actividad de promoción inmobiliaria y, en caso de estarlo, si han de satisfacer la cuota variable de licencia [33].

La DGT, una vez constatada la existencia a efectos tributarios de una personificación jurídica propia y diferenciada de la de sus socios, partícipes o comuneros en tales entidades y que en la actividad desarrollada por las mismas concurren las notas comunes a la actividad económica gravada en el IAE, es decir, que existe una ordenación por cuenta propia de los factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes, así como que tal actividad, por su objeto, constituye promoción inmobiliaria, se enfrenta al escollo fundamental de que los inmuebles no son objeto de venta, para concluir que la actividad desarrollada por estas entidades no se corresponde exactamente con las actividades de promoción inmobiliaria definidas en los correspondientes Epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas [34].

A partir de ahí, no obstante, como se ha determinado que dicha actividad, aún no especificada en las Tarifas, constituye sustancialmente una actividad de promoción inmobiliaria, se sujeta a gravamen en virtud de lo dispuesto en la Regla 8.ª de la Instrucción aprobada junto con las Tarifas por Real Decreto Legislativo 1175/1990. De acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo de esta Regla 8.ª, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta, lo cual conduce a la DGT a establecer la sujeción de la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por este tipo de entidades a los correspondientes epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas y a exigir la tributación de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en dichos epígrafes [35].

---

33 Así, en la RDGT núm. 1132/2002, de 25 de julio (JUR 2002/257515), una Agrupación de Interés Económico de empresarios autopromotores en régimen de propiedad horizontal de edificaciones destinadas a complejo industrial plantea la cuestión de si está sujeta al IAE tal promoción de edificaciones si, una vez construidas, no serán objeto de venta, sino que serán adjudicadas a los empresarios integrantes de la Agrupación y, en caso de estar sujeta tal actividad al IAE, si la misma ha de tributar por la cuota variable del Epígrafe 833.2 de las Tarifas. En la RDGT núm. 1539/2002, de 11 de octubre (NFC 016909), se plantea la cuestión de si está sujeta al Epígrafe 833.1 de las Tarifas del IAE el Agente Urbanizador adjudicatario que ejecute un Programa de Actuación Urbanística al amparo de la Ley 6/1994 de la Comunidad Valenciana, Reguladora de la Actividad Urbanística. En la RDGT núm. 919/2004, de 5 de abril, se plantea, igualmente, la cuestión de la sujeción y tributación en el IAE de la actividad desarrollada por una comunidad de bienes constituida para la promoción de viviendas para su posterior adjudicación a cada uno de los comuneros y, en fin, en la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2003 (rec. 1887/2001), se discute esa misma cuestión en relación con una sociedad cooperativa promotora de viviendas.

34 Para Pueyo Masó, J.A., «La fiscalidad de las comunidades de autopromotores». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. núm. 229, 2002, pág. 100, la comunidad será sujeto pasivo del impuesto sólo cuando una voluntad propia y autónoma de la misma, distinta de la de todos los comuneros que la componen, sea la que ejercite la actividad ordenando los factores de producción con ánimo de intervenir en el tráfico con terceros.

35 Así, por ejemplo, en el caso de la comunidad de bienes constituida para la promoción de viviendas para su posterior adjudicación a cada uno de los comuneros, señala la RDGT núm. 919/2004, de 5 de abril (JUR 2004/158944), que «*la actividad realizada por la comunidad de bienes consiste en la edificación de viviendas, para una vez finalizadas las obras adjudicar a cada propietario o comunero su correspondiente vivienda. Dicha actividad reviste todas las características que permiten definirla como promoción inmobiliaria, si bien no tiene por fin la posterior venta de los inmuebles sino su adjudicación a los distintos comuneros que componen la comunidad de bienes. (...). Dicha actividad no se encuentra clasificada expresamente en las Tarifas del Impuesto, ya que la rúbrica del Grupo 833 de la Sección Primera "Promoción inmobiliaria" se refiere a aquellos casos en que las edificaciones objeto de promoción se vendan a terceros. Por tanto, procederá su clasificación provisional, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2.º de la Regla 8.ª de la Instrucción, en la rúbrica correspondiente a la actividad que más se asemeje, que no es otra que el Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones"*». Con lo cual, concluye la DGT, «*el sujeto pasivo, esto es, la comunidad de bienes, vendrá obligada a cursar el alta correspondiente a dicho Epígrafe 833.2, satisfaciendo, mientras ejercite*



El TEAC ha venido también a mantener la sujeción de la actividad desarrollada por tales entidades al correspondiente epígrafe del Grupo 833 de las Tarifas, promoción inmobiliaria, pues por su naturaleza tal es la actividad que desarrollan, estableciendo, a estos efectos, al amparo de la Regla 8.ª de la Instrucción, una semejanza entre los términos de *venta* y de *adjudicación* de terrenos y edificaciones, que conduce a una categoría superior de *enajenación*. Para el TEAC, el régimen de tributación a través de una cuota fija y de una cuota variable es unitario y se corresponde con los dos parámetros aplicables para la determinación de la cuota de licencia previstos por el correspondiente epígrafe, que de otro modo estaría incompleto. Lo cual le conduce a afirmar también la tributación de estas entidades por la cuota variable [36].

Como han puesto de manifiesto los criterios administrativos que acabamos de examinar, existe una identidad de naturaleza a efectos del IAE entre la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada con la finalidad de vender a terceros los terrenos y edificaciones y la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada con la finalidad de adjudicar a determinados sujetos tales bienes. En ambas actividades se localizan las características exigidas por el artículo 79.1 del TRLRHL y, asimismo, en ambos casos la actividad es desarrollada por un sujeto que, a efectos tributarios, cuenta con su propia personificación jurídica diferenciada de la de los sujetos a los que van a ser distribuidos finalmente los inmuebles objeto de tal actividad económica.

Por lo tanto, sin llegar a recurrir al expediente de la Regla 8.ª de la Instrucción que, en definitiva, prevé una clasificación provisional para el caso de que una determinada actividad que cumpla con las notas señalada en el artículo 79.1 del TRLRHL no esté especificada en las Tarifas del impuesto, podría sostenerse la sujeción de tal actividad de promoción inmobiliaria en la que los inmuebles son objeto de adjudicación y no de venta en el epígrafe correspondiente del Grupo 833 de las Tarifas.

A partir de ahí, la cuestión diferencial estriba en que en unos casos la actividad persigue como finalidad la venta de los inmuebles a terceros y, en otros, la adjudicación de los mismos. Este hecho diferencial podría tener trascendencia a la hora de determinar la tributación por la cuota

---

la actividad promotora, la cuota fija señalada en el mismo, y, en el año siguiente a aquel en que se adjudiquen las viviendas, satisfará la correspondiente cuota variable, en función de los metros cuadrados edificados adjudicados». En igual sentido, RDGT núm. 1539/2002, de 11 de octubre (NFC 016909), respecto a los Agentes Urbanizadores y la RDGT núm. 1132/2002, de 25 de julio (NFC 016612), respecto a una Agrupación de Interés Económico.

[36] Como señala la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2003 (R.G. 1887/2001, NFJ 014245), dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, «*es cuestión pacífica que la actividad desarrollada por las sociedades cooperativas promotoras de viviendas constituye una actividad económica sujeta al Impuesto y que a la que más se asemeja, por su naturaleza, corresponde al Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones" de la Sección Primera de las Tarifas, si bien no tiene por fin la venta de los inmuebles objeto de la misma, sino su adjudicación a los cooperativistas. Ahora bien, hay que tener en cuenta que el tributo de que se trata se compone de dos parámetros inseparables: el hecho de la promoción de edificaciones, determinante de la cuota mínima, y la cantidad de actividad realizada, determinada por los metros cuadrados edificados o por edificar. Tales dos parámetros son inseparables en la lógica del tributo y que si uno de tales parámetros no pudiera aplicarse no sería aplicable el epígrafe completo. (...). La semejanza prevista en la Regla 8.ª antes citada, de la Instrucción, se da entre el concepto de metros cuadrados "vendidos" y el de "adjudicados" en una ascensión conceptual hasta el género de "enajenaciones" que se utiliza en la Nota 1.ª común al Grupo 833. Tal aplicación de la semejanza no está realizada en una interpretación analógica, lo cual está prohibido por el artículo 23.3 de la LGT* [LGT de 1963], *sino que le viene ya dada al intérprete y aplicador de la Norma por el texto mismo de la Norma, según la remisión que contiene el artículo 80.2 de la Ley de Haciendas Locales*».



variable de licencia, ya que ésta se establece en función de los metros cuadrados vendidos o enajenados. En los correspondientes epígrafes se establece una cuota fija, exigible por el mero ejercicio de la actividad y que viene determinada en el correspondiente epígrafe y una cuota variable que intenta reflejar la intensidad con la que tal actividad económica se ha realizado. No es cierto que ambos parámetros de determinación de la cuota de licencia sean inseparables, dado que cuando no se hayan producido ventas o enajenaciones el contribuyente vendrá obligado a tributar por la cuota fija en tanto en cuanto haya estado dado de alta en la actividad, pero no vendrá obligado a presentar la correspondiente declaración por la cuota variable.

¿Está, entonces, la cuota variable establecida exclusivamente para aquel tipo de actividad de promoción inmobiliaria en la que se produce una venta de los bienes a terceros? Entendemos que no, puesto que la cuota variable quiere ser el reflejo de la intensidad con que se ha realizado la actividad económica, productora de un beneficio medio presunto que es objeto de gravamen en este impuesto, pero no pretende ser un reflejo exacto del beneficio económico logrado con el ejercicio de tal actividad. En este sentido, como ha puesto de manifiesto el TEAC en la Resolución anteriormente referida, la Nota Común 1.ª al Grupo 833 utiliza el concepto de metros cuadrados enajenados, al que podrían reconducirse tanto las ventas en sentido estricto como las adjudicaciones de los bienes objeto de la actividad.

Este mismo criterio permite entender contemplados en la actividad de promoción de edificaciones los casos en los que el sujeto pasivo que desarrolla la misma no efectúa una venta en sentido estricto de las edificaciones sino una permuta, en virtud de la cual entrega inmuebles construidos a cambio de terrenos [37].

III. EL SUJETO PASIVO EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

1. El criterio general: quién ordena por cuenta propia los factores de producción.

Con carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83 del TRLRHL, «*son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible*».

Lo cual, aplicado al ámbito de la actividad de promoción inmobiliaria, significa que el sujeto pasivo lo va a ser la persona física, la persona jurídica o la entidad del artículo 35.4 de la LGT que desarrolle en territorio nacional las actividades descritas y definidas en los epígrafes

[37] Señala, en este sentido, la contestación de la DGCHT de 16 de julio de 1997 a la consulta núm. 1962, que «*los metros cuadrados de edificaciones que se enajenen por permuta por terrenos, aun cuando sobre estos terrenos se asienten edificaciones objeto de promoción por el mismo sujeto pasivo, se deben computar como vendidos a efectos de las correspondientes declaraciones de variación relativas a la cuota del Epígrafe 833.2 de la Sección 1.ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas*».

integrantes del Grupo 833 de las Tarifas del impuesto. A este respecto, resulta indiferente que el sujeto pasivo sea residente o no en España, lo importante es que realice tales actividades económicas en territorio nacional, lo cual implica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos necesarios con la finalidad de producir o distribuir los bienes objeto de la actividad.

2. Supuestos problemáticos.

2.1. El caso de las Juntas de Compensación Urbanística.

En el ámbito de la actividad de promoción inmobiliaria se han planteado algunos casos dudosos en cuanto a la localización del sujeto pasivo, precisamente, por la forma u organización adoptada en muchos casos para el desarrollo de esta actividad. Así, en el caso de que se haya constituido una Junta de Compensación Urbanística para el desarrollo de estas actividades de promoción inmobiliaria, puede suscitarse la cuestión de quién es el sujeto pasivo del impuesto, si la propia Junta o los miembros de dicha Junta. El criterio para solventar esta cuestión no es otro que atender a quién lleva a cabo la actividad de urbanización de los terrenos, si la Junta o los miembros de la misma [38].

2.2. El caso de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas.

Especial interés reviste desde este punto de vista el supuesto en el que para el desarrollo de las actividades de promoción inmobiliaria se ha constituido una Agrupación de Interés Económico o una Unión Temporal de Empresas.

La Nota al Grupo 508 de la Sección 1.ª de las Tarifas, «Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas», establece que «*las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas se darán de alta en la matrícula del Impuesto por este grupo, sin pago de cuota alguna. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la Agrupación o Unión de que se trate*».

La cuestión, entonces, estriba en determinar quién es el sujeto pasivo del impuesto en el caso de constitución de una Agrupación o Unión Temporal de Empresas que desarrolle las actividades de promoción inmobiliaria contempladas en el Grupo 833 de las Tarifas del impuesto. La duda se plantea porque el Grupo 508 de la Sección 1.ª de las Tarifas, dedicado a las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas está ubicado en la División 5.ª de dicha Sección 1.ª, «construcción», por

[38] En este sentido, la DGCHT en la contestación a la consulta núm. 2500/1998, de 26 de noviembre, ha establecido que «*la Junta de Compensación a que se refiere la consulta será sujeto pasivo del impuesto en tanto en cuanto sea ella quien desarrolle la actividad de urbanización de terrenos, no teniendo, en ningún caso, la condición de sujetos pasivos, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, los miembros de dicha Junta, por no ser estos quienes realizan dicha actividad, limitándose a aportar a aquéllas los terrenos sobre los que se ejecutan las correspondientes urbanizaciones*».

lo que cabría interpretar que el régimen previsto en el Grupo 508 mencionado es aplicable a todas las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, con independencia de la actividad que realicen, o bien que tal régimen es sólo aplicable a aquellas Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas que desarrollen alguna de las actividades contempladas en la División 5.ª de la Sección 1.ª de las Tarifas, entre las que no se encuentran, como sabemos, las actividades de promoción inmobiliaria, ubicadas en el Grupo 833, por lo tanto, en la División 8.ª de la Sección Primera de las Tarifas, «instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres».

La DGT en la Resolución núm. 1964/2001, de 6 de noviembre, ha sentado el criterio de que «*si bien las mencionadas Tarifas contemplan las Uniones Temporales de Empresas en el Grupo 508 de la Sección Primera, este grupo se refiere a las actividades de construcción realizadas por ellas, por lo que a las Uniones Temporales de Empresas relativas a otras actividades económicas distintas de las de construcción les corresponderán aquellas otras rúbricas de las Tarifas en las que se clasifiquen las actividades económicas que realicen efectivamente*» [39].

Este criterio, lógicamente, conduce a mantener la obligación de darse de alta y de tributar por el Epígrafe correspondiente del Grupo 833, promoción inmobiliaria, para las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas que desarrollen alguna actividad definida en el mismo, en la medida, claro está, en que ordenen por cuenta propia medios de producción o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, es decir, en la medida en que desarrollen por cuenta propia tales actividades económicas de promoción inmobiliaria [40].

Sin embargo, este criterio de la DGT no es compartido por algunos Tribunales de Justicia, que entienden, por el contrario, que las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas tributan de conformidad con lo señalado en el Grupo 508 de las Tarifas del impuesto, con independencia de cuál sea la actividad económica que realicen. En este sentido, respecto a una Agrupación Temporal de Empresas dedicada a la promoción de viviendas, la STSJ de Andalucía (Granada), de 30 de diciembre de 2003, ha señalado que el régimen de gravamen en el IAE es el previsto en el Grupo 508 de las Tarifas del impuesto, interpretando el mismo en el sentido de que la actividad desarrollada por la Agrupación de Empresas le es jurídicamente imputable a las empresas integrantes de la

[39] La RDGT núm. 1964/2001, de 6 de noviembre (NFC 016957), se refiere, precisamente, a una Unión Temporal de Empresas dedicada a la promoción inmobiliaria y, siguiendo el criterio expresado, va a determinar que la misma debe darse de alta y tributar efectivamente por el Epígrafe 833.2 correspondiente a la promoción de edificaciones. El mismo criterio establece la RDGT núm. 1132/2002, de 25 de julio (NFC 016612), respecto a una Agrupación de Interés Económico dedicada a la promoción de edificaciones. Respecto a otro tipo de actividades distintas a la de promoción inmobiliaria y también, lógicamente, distintas a las de construcción, también ha mantenido el centro directivo este criterio, así, en la RDGT núm. 323/2002, de 1 de marzo (JUR 2002/120810), respecto a una Agrupación de Interés Económico que realiza la actividad de producción de energía eléctrica. Igualmente, la extinta DGCHT venía manteniendo el mismo criterio, por ejemplo, en la contestación a la consulta núm. 2014, de 10 de julio de 1997, respecto a una Unión Temporal de Empresas que realiza actividades anexas al transporte aéreo, o en la contestación a la consulta núm. 2096, de 9 de octubre de 1997, respecto a una Unión Temporal de Empresas que realiza determinadas actividades de asistencia técnica.

[40] Como señala la RDGT núm. 1964/2001, de 6 de noviembre (NFC 016957), «*una Unión Temporal de Empresas que realice la promoción inmobiliaria de edificaciones, debe matricularse y tributar por el Epígrafe 833.2 de la Sección Primera de las Tarifas, satisfaciendo la correspondiente cuota fija así como la cuota por metro cuadrado edificado o por edificar vendido, reseñadas en el referido Epígrafe*».

misma respecto a las cuales y no respecto a la Agrupación debe producirse el gravamen en el IAE correspondiente a la actividad desarrollada por tal Agrupación [41].

Con mayor profusión de argumentos llega a esta misma conclusión la STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 1999, para la que desde una interpretación literal, finalista y lógica del precepto establecido en la Nota establecida en el Grupo 508 de las Tarifas del impuesto, las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, con independencia de cuál sea la actividad económica que desarrollen, deben darse de alta y tributar por el mencionado Grupo 508 de las Tarifas, lo que implica, en definitiva, que no deban satisfacer cuota alguna por el impuesto, sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de las mismas [42].

Tampoco entre la doctrina científica hay unanimidad en la interpretación del régimen de sujeción a gravamen en el IAE de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, coincidiendo las opiniones, en unos casos, con el criterio de que el régimen de sujeción al impuesto previsto en el Grupo 508 sólo es aplicable a las Agrupaciones y Uniones que realicen una actividad económica de construcción de las que encuentra encaje en la División 5.ª de las Tarifas [43]. Mientras que, en otros casos, las opiniones se inclinan hacia la idea de considerar

---

[41] Señala la STSJ de Andalucía (Granada), de 30 de diciembre de 2003 (rec. 688/1998, NFJ 016613), que lo dispuesto en la Nota que acompaña al Grupo 508 debe interpretarse «*en el sentido de que la actividad asumida por la Asociación de Interés Económico ha de ser gravada a través de las empresas integrantes de la misma por resultarles la actividad de la AIE jurídicamente imputable al no mediar en ella personalidad jurídica diferente de las empresas que la integran, dado que, está de más señalarlo ahora, las Asociaciones de Interés Económico al igual que las Uniones Temporales de Empresas, carecen de personalidad jurídica*». En idéntico sentido se había manifestado ya la STSJ de Cataluña de 13 de marzo de 2001 (rec. 95/2000, NFJ 011157), respecto a una Unión Temporal de Empresas.

[42] Como se señala en la mencionada STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 1999 (rec. 1393/1996, NFJ 007526), respecto a la tributación en el IAE de una Agrupación de Interés Económico que presta determinados servicios administrativos a sus empresas integrantes, «*desde una perspectiva estrictamente literal, las normas citadas, ponen de manifiesto que, con independencia de la ubicación del Grupo 508 dentro de la División 5, "Construcción", toda Agrupación de Interés Económico, cualquiera que sea el sector de la producción a que pertenezca, debe darse de alta en el Censo del Impuesto en dicho Grupo, que está específicamente pensado para las Agrupaciones y Uniones Temporal de Empresas en general. Y puesto que, no existe otra división en las tarifas que se refieran a las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, lo que en cualquier caso o supuesto, obliga a integrar estas figuras económicas en el grupo tarifario mencionado*». También desde una interpretación finalista el Tribunal llega a la misma conclusión, pues, «*no existen razones económicas o de política fiscal que justifiquen un tratamiento tributario distinto a efectos del impuesto, distinguiendo entre Agrupaciones o Uniones Temporales de Empresas dedicadas al sector de la construcción y, el resto de las Agrupaciones o Uniones, integradas en otros sectores económicos*». Añade, asimismo el Tribunal que, «*desde una perspectiva lógica, no parece en absoluto oportuno exigir el impuesto a la Agrupación actora, por las funciones auxiliares de administración que materializa respecto de sus socios, pues ello equivaldría tanto como si se exigiera a las empresas en general, con independencia de la cuota que por su actividad les correspondiera, otra distinta y separada, por la actividad administrativa que desarrolla para sí misma*». Por último, advierte el Tribunal de que una interpretación distinta del precepto en cuestión conduciría a una diferencia de tratamiento fiscal en el IAE de estas entidades en función de que realicen una actividad incardinada en la División 5, construcción, u otro tipo de actividad.

[43] Así, para POVEDA BLANCO, F., *El nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas*, 13.ª edición, Deusto, 2003, pág. 220, el régimen de sujeción previsto en el Grupo 508 para las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, «constituye un caso de exención sobre una rúbrica, la 508, que corresponde a la actividad de construcción en el supuesto de asociacionismo, por lo que su inclusión en las Tarifas, sin pago de cuota, puede entenderse como ejemplo de cuota cero, que no cabe hacerlo extensivo a las Uniones Temporales de Empresas que realicen otras actividades, que sí habrán de tributar en la rúbrica o rúbricas que correspondan a las actividades que realicen». En el mismo sentido, entiende FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., «La promoción inmobiliaria a través de agrupaciones de interés económico y su sujeción al impuesto sobre actividades económicas», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 16/2004 (BIB 2004/1726 en *Westlaw*, por el que citamos), pág. 3, que la Nota al Grupo 508 al establecer una exención (cuota cero) «debe ser interpretada en sentido restrictivo, a

que, con independencia de la actividad que desarrollen, el régimen de sujeción de este tipo de entidades se halla en el Grupo 508 de las Tarifas, no debiendo, en consecuencia, tributar por el IAE, aunque sí darse de alta en el mismo [44].

El criterio que más se adecua al ordenamiento jurídico-tributario es el que considera que el régimen previsto en el Grupo 508 es aplicable con carácter general a las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas cuando éstas, por realizar una actividad económica, deban ser consideradas sujetos pasivos del impuesto. Efectivamente, desde el punto de vista del principio de igualdad tributaria, no parece estar justificado un régimen fiscal que exonera totalmente el pago del impuesto a este tipo de entidades cuando realizan alguna de las actividades contempladas en la División 5.ª, «Construcción», frente a una tributación plena de las mismas conforme a la correspondiente rúbrica cuando realizan otro tipo de actividad económica distinta a las contempladas en la División 5.ª. Quizá la consideración de este tipo de entidades en la División 5.ª dedicada a las actividades de construcción se deba, en este sentido, a la circunstancia de que en la realidad socio-económica la colaboración empresarial que se produce a través de las mismas es más frecuente o habitual en este sector económico.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que el régimen del Grupo 508 no constituye una exención objetiva o material sobre la actividad desempeñada por la Agrupación o Unión temporal de empresas, sino el traslado de la tributación de tal actividad en el IAE a las empresas que forman parte de las mismas [45]. Con lo cual, no parece muy acertado calificar el supuesto como un supuesto de exención o de cuota cero, al menos desde el punto de vista objetivo o material, pues la actividad económica desarrollada por tales entidades va a quedar efectivamente gravada por el impuesto, sino como un específico régimen de sujeción al impuesto [46]. Tales entidades, habida cuenta de la tradicional función censal del impuesto, son consideradas sujetos pasivos y vienen obligadas a causar alta en el mismo por el Grupo 508, a diferencia de lo que sucede en los casos en los que las Tarifas del impuesto prevén una cuota cero en que no existe obligación de darse de alta en la matrícula, pero la obligación material de pago del tributo se traslada hacia las empresas integrantes de tales entidades, que también son consideradas, a

lo que debe añadirse que la División 5 se refiere únicamente a la actividad de construcción, por lo que sólo a esta última debe afectarle la exoneración de pago del tributo por las AIE y por las UTEs».

[44] En esta línea, ARIAS ABELLÁN, M.D., «Régimen fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas», *Impuestos*, tomo II/2001, págs. 284 y 285. Para esta autora, la circunstancia de que en el Grupo 508 de las Tarifas no se prevea actividad material alguna dota al mismo de un alcance general que afecta a todas las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, pues «cuando el legislador incluye un grupo específico referido a unos sujetos sin especificar actividad material alguna, debe ser porque quiere dar un trato específico y unitario para esos sujetos».

[45] Advierte, en este sentido, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., «La promoción inmobiliaria…», cit., pág. 4, que la pretensión del Real Decreto Legislativo 1175/1990 ha sido «la de asignarle una cuota cero a las AIE que desarrollan la actividad de construcción pero, a la vez, quiere trasladarle la obligación tributaria principal por ese concepto a las empresas o entidades que tienen parte en el capital de aquéllas, de tal manera que es un determinado sujeto y no la actividad en sí misma el que queda exonerado de gravamen». Si bien, a diferencia de lo que aquí estamos manteniendo, este autor restringe la virtualidad del régimen de sujeción de las agrupaciones y uniones de empresas previsto en el Grupo 508 de las Tarifas del impuesto en función de un criterio objetivo o material, que las mismas realicen alguna de las actividades de construcción previstas en la División 5.ª de las Tarifas.

[46] Para FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., «La promoción inmobiliaria…», cit., pág. 4, estaríamos ante una especie de transparencia fiscal aplicable a las agrupaciones y uniones de empresas respecto a la tributación por la actividad de construcción.

estos efectos, sujetos pasivos del impuesto por la correspondiente actividad desarrollada por la Agrupación o Unión Temporal de Empresas de la que forman parte [47].

IV. LA CUANTIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

1. La cuota de Tarifa.

1.1. Concepto.

A las Tarifas del impuesto corresponde, además de la función de ordenación del hecho imponible, la función de cuantificarlo. En cumplimiento de esta última función, los Epígrafes del Grupo 833 establecen para las respectivas actividades de promoción inmobiliaria tanto una cuota fija como una cuota variable, que estará en función de los metros cuadrados vendidos o enajenados [48].

Siguiendo a PAGÉS, puede denominarse a estas cuotas que derivan directamente de lo dispuesto en los epígrafes dedicados a la promoción de terrenos y a la promoción de edificaciones como *cuota de licencia*, para diferenciarla de la que deriva de la aplicación del elemento tributario superficie, según viene regulado en la Regla 14.1 F) de la Instrucción, a la que se puede denominar *cuota de radicación* [49]. A su vez, la suma de ambas cuotas, la de licencia y la de radicación, dará lugar a la llamada *cuota de tarifa*. Si bien, pueden darse supuestos en los que la cuota de tarifa esté integrada exclusivamente por uno de estos elementos, porque no exista el elemento tributario superficie de los locales, por ejemplo, o porque la cuota de tarifa esté integrada sólo por la correspondiente a este elemento, por ejemplo, en el caso de locales indirectamente afectos a la actividad.

Lo importante a tener en cuenta es que desde el punto de vista de la cuantificación del hecho imponible del impuesto, la cuota de tarifa constituye el primer eslabón a partir del cual se determinará finalmente la cuota tributaria.

---

[47] Así, en el caso planteado en la STSJ de Andalucía (Granada), de 30 de diciembre de 2003 (rec. 688/1998, NFJ 016613), la mercantil recurrente, que participa al 50 por 100 en una Asociación de Interés Económico dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria, impugna la liquidación girada por el Ayuntamiento de Granada correspondiente a esta actividad por entender que no se dedica a la actividad de promoción de viviendas. El Tribunal da la razón al Ayuntamiento, pues de la interpretación de lo dispuesto en la Nota al Grupo 508 de las Tarifas se desprende que «*la Actividad asumida por la Asociación de Interés Económico ha de ser gravada a través de las empresas integrantes de la misma por resultarles la actividad de la AIE jurídicamente imputable*».

[48] Como señala PAGÉS I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 332, las Tarifas establecen para cada una de las actividades contempladas en los correspondientes grupos o epígrafes una cuota que puede ser fija, en cuyo caso consiste en un importe que se señala en el correspondiente grupo o epígrafe o que puede ser variable, en cuyo caso se determinará en función de los elementos previstos en el correspondiente grupo o epígrafe. Pues bien, en el caso de la actividad de promoción inmobiliaria, como hemos señalado, nos encontramos con la existencia en un mismo epígrafe tanto de una cuota fija como de una cuota variable.

[49] Cfr. PAGÉS I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto*..., cit., pág. 335.

1.2. La cuota de licencia en la actividad de promoción inmobiliaria.

1.2.1. La parte fija y la parte variable de la cuota de licencia.

Para la actividad de promoción de terrenos, el Epígrafe 833.1 de las Tarifas establece una cuota fija de 248,82 euros. Además de ésta, por cada metro cuadrado de terreno urbanizado o parcelado vendido se establece una cuota de 0,156263 euros. La cuantía total de esta última, lógicamente, estará en función del número de metros cuadrados vendidos.

Para la actividad de promoción de edificaciones, el Epígrafe 833.2 de las Tarifas establece una cuota fija de 186,61 euros. Además de ésta, por cada metro cuadrado edificado o por edificar vendido, en poblaciones que alcancen o superen los 100.000 habitantes se establece una cuota de 1,869148 euros. En las poblaciones que no alcancen los 100.000 habitantes, la cuota es de 0,811366 euros. La cuantía total de esta cuota variable estará en función del número de metros cuadrados vendidos en uno y otro caso [50].

La circunstancia de que en el caso de la promoción de edificaciones la cuota por metro cuadrado sea más elevada en el caso de poblaciones que alcancen o superen los 100.000 habitantes se justifica por el mayor valor que en poblaciones con estos niveles de población alcanzan las construcciones, lo cual entronca con la filosofía inspiradora del impuesto respecto al gravamen del rendimiento neto presunto derivado del ejercicio de la actividad. La previsión misma de la existencia de esta cuota variable supone ya un intento de acercamiento de la normativa del impuesto a la consideración de la actividad real desarrollada por el sujeto pasivo, y no se basa exclusivamente, como sucede respecto a otras muchas actividades contempladas en las Tarifas, en meras estimaciones del rendimiento neto presunto del sector económico en el que se encuadra la actividad.

De acuerdo con lo dispuesto en la Nota común 1.ª al Grupo 833 de las Tarifas, la parte fija de la cuota de ambos epígrafes se exigirá, en todo caso, con independencia de la venta o no de terrenos o edificaciones [51].

En cuanto a la parte variable de la cuota, de conformidad con lo señalado en la Nota común 1.ª al Grupo 833, se exigirá al formalizarse las enajenaciones, cualquiera que sea la clase de contrato y forma de pago convenida. A tal efecto, el sujeto pasivo está obligado a presentar en la Administración

---

[50] La redacción originaria del Grupo 833 fue modificada en este punto por el artículo 78.1.13 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, que estableció la división del Grupo 833 en los dos epígrafes que hoy conocemos y que señaló una parte fija y una variable de la cuota respectiva en función del número concreto de metros cuadrados transmitidos a la actividad descrita en cada uno de ellos. Puede conducir a error, por ello, lo señalado por Martín Fernández, J.; Rodríguez Márquez, J., *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel, 1.ª edición, 2005, págs. 157 y 158, cuando a la actividad de promoción de terrenos (Epígrafe 833.1) le atribuyen una cuota que se corresponde con la que originariamente se estableció para el Grupo 833, que ha sufrido posteriormente, como hemos indicado, una sustancial modificación.

[51] Como señala la RDGT núm. 1326/2001, de 26 de junio (JUR 2002/76347), respecto a una sociedad limitada dedicada a la promoción de terrenos, «*el titular de la actividad de promoción de terrenos deberá estar matriculado en dicha rúbrica mientras realice gestiones o actuaciones dirigidas a la venta de terrenos, con independencia de que dichas ventas lleguen a producirse o no (de no haber ventas tributaría sólo por la parte fija de la cuota del epígrafe), y con independencia de cuándo se realicen efectivamente las obras de urbanización correspondientes*».

tributaria competente dentro del primer mes de cada año natural declaración de variación de los metros cuadrados edificados o a edificar, urbanizados o a urbanizar, cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año inmediato anterior, sin que sea necesario presentar declaraciones cuando no se hayan efectuado ventas. En aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo cese en el ejercicio de la actividad antes del 1 de enero esta declaración de los metros cuadrados vendidos durante el año en el que se produce el cese deberá presentarse conjuntamente con la declaración de baja.

1.2.2. Cuestiones problemáticas en la determinación de la cuota variable.

Es respecto a la determinación de la parte de cuota variable donde se han producido más problemas entre la Administración y los contribuyentes en la aplicación del impuesto a la actividad de promoción inmobiliaria.

1.2.2.1. La imputación temporal de los metros cuadrados enajenados.

Por lo que se refiere a la imputación temporal de los metros cuadrados vendidos, los problemas en la interpretación y aplicación de la norma han venido ocasionados en aquellos supuestos en los que los negocios jurídicos mediante los que se realizaban las respectivas enajenaciones han sido documentados sucesivamente, primero en documentos privados y, posteriormente, a través de escrituras públicas notariales. La duda interpretativa estriba en determinar si las correspondientes enajenaciones se imputan al período impositivo en que las mismas se formalizaron en contrato privado o bien si se imputan al período impositivo en el que las mismas se elevaron a escritura pública [52].

Lo que el precepto en cuestión toma en cuenta es el momento en el que se formalizan las enajenaciones, con independencia de la clase de contrato y la forma de pago convenida. De ahí que si tales enajenaciones se formalizan inicialmente en contrato privado y en un momento posterior en escritura pública, el momento decisivo a efectos de la imputación temporal de tales enajenaciones es el inicial en que las mismas se formalizaron en contrato privado y, consecuentemente, en el que las mismas se entienden producidas [53].

Sin embargo, en estos casos en los que las enajenaciones se formalizan en un contrato privado pueden surgir los típicos problemas de prueba frente a terceros respecto a la fecha del docu-

[52] La DGCHT ha señalado en su contestación de 4 de marzo de 1998 a la consulta núm. 2254, respecto a la cuestión planteada por una empresa promotora sobre si la fecha en que debe entenderse formalizada la enajenación es la que consta en escritura pública o bien la que figure en documento privado, que «*las enajenaciones se entienden referidas tanto a las formalizadas en documento privado como en escritura pública*». En la STSJ de Madrid de 10 de diciembre de 2001 (rec. 955/1998, NFJ 012307), se plantea un caso en el que la Administración tributaria y el contribuyente discuten sobre la imputación temporal de las enajenaciones, ya que las mismas fueron inicialmente formalizadas en documentos privados y varios años más tarde en escrituras públicas notariales. El criterio del Tribunal es que «*lo que la regulación del Impuesto toma en cuenta es el ejercicio de la actividad y el tiempo en que se ejerció. Ni la actividad ni el tiempo son los de las escrituraciones de las compraventas sino la actividad de entrega de las fincas y percepción del precio*».

[53] Como señala la RDGT núm. 1039/2004, de 20 de abril (NFC 019577), «*cuando en documento privado se formalice un contrato por el que se enajene un bien inmueble en un período impositivo, y se eleve a escritura pública en el período impositivo siguiente, hay que estimar que la enajenación se formalizó en el período impositivo del documento privado, y no en el de elevación a escritura pública, a los efectos de la tributación por la cuota variable de los Epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas*».

mento privado. Como es sabido, el artículo 1.227 del Código Civil (CC) establece que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que firmaron el mismo o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio. Con lo cual, ante la existencia de enajenaciones formalizadas en documentos privados, a efectos de imputación temporal de las mismas, habrá que tener en cuenta que la fecha de los documentos privados no tendrá valor frente a terceros, salvo que concurran las circunstancias señaladas en el artículo 1.227 del CC. Cuando tales circunstancias no sean apreciables respecto a un documento privado, nada impide, sin embargo, que el tiempo de realización de tales enajenaciones no pueda ser probado por cualquier otro medio admisible en derecho [54].

1.2.2.2. La integración de la base de cálculo de la cuota variable.

Sin duda, los mayores conflictos entre la Administración y los contribuyentes en relación con la aplicación de la parte variable de la cuota de licencia del impuesto se han planteado a la hora de integrar la base de la misma, esto es, a la hora de determinar cuáles son los metros cuadrados enajenados a computar para la determinación de tal cuota variable.

1.2.2.2.1. ¿Se computan los metros cuadrados construidos o los útiles?

Un primer problema interpretativo se ha suscitado en el caso de promoción de edificaciones respecto a si el precepto exige que se compute la totalidad de los metros construidos o, por el contrario, sólo aquellos de los construidos que puedan calificarse como metros útiles. Los contribuyentes han pretendido en muchos casos que se excluyera de la base para la determinación de la parte variable de la cuota de licencia del impuesto aquellos metros cuadrados vendidos que se correspondían con espacios comunes, tales como escaleras, pasillos, portales, etc. El precepto contenido en la Nota común 1.ª al Grupo 833 no daba pie a esta interpretación al señalar expresamente que se computarán, para el caso de la promoción de edificaciones, los metros cuadrados edificados o a edificar. Así lo ha venido entendiendo la Administración y así ha sido corroborado también por los órganos jurisdiccionales [55].

Ello no obstante, la STC 269/2005 (NFJ 021320) ha otorgado el amparo a un contribuyente en relación con la sanción impuesta en el IAE por declarar los metros útiles y no los construidos,

---

[54] En este sentido se ha pronunciado la STSJ de Madrid de 10 de diciembre de 2001 (rec. 955/1998, NFJ 012307), que frente a la pretensión de la Administración de tomar en consideración exclusivamente la fecha de las escrituras públicas, prescindiendo de los documentos privados fechados varios años atrás, hace prevalecer las pruebas aportadas por el contribuyente que demostraban que las enajenaciones en cuestión se habían producido con la antelación que anunciaban los documentos privados.

[55] Como señala la DGCHT en su contestación de 16 de julio de 1997 a la consulta núm. 1963, «*los metros cuadrados que deben ser computados a efectos de la parte correspondiente de la cuota relativa al Epígrafe 833.2 son todos los metros cuadrados construidos (o por construir) vendidos, incluyendo por tanto los de las partes comunes de las edificaciones (tales como escaleras, portales, etc.) que sean vendidos, con independencia de cuál sea el modo en que se vendan, ya sea afectándolos en la proporción o grado correspondiente a las respectivas partes unitarias de uso independiente (pisos, locales, etc.) o de cualquier otro modo, de quién ostente la titularidad una vez vendidas, de que el promotor obtenga o no un beneficio económico o de cualesquiera otras circunstancias*». En igual sentido, entiende la STSJ de Asturias de 27 de octubre de 2004 (rec. 1756/1999), que la norma en cuestión «*en lógica material y jurídica se refiere a los construidos y no los metros cuadrados útiles a los que no se contraen las ventas realizadas por la parte recurrente*».

al considerar el Tribunal Constitucional que existe una duda razonable en la interpretación de la norma realizada por el contribuyente que excluye la culpabilidad del mismo.

1.2.2.2.2. ¿Se computan los metros cuadrados destinados a zonas ajardinadas y similares?

El problema más importante o que con mayor frecuencia se ha planteado entre la Administración y el contribuyente a la hora de integrar la base de cálculo de la parte variable de la cuota en la actividad de promoción de edificaciones es el relativo a si entre los metros cuadrados edificados o a edificar deben de incluirse aquellas zonas destinadas a jardines, espacios de recreo, zonas de esparcimiento y similares. El criterio mantenido por la Administración sobre el particular difiere del criterio mantenido por algunos TSJ entre los que tampoco existe unanimidad al respecto.

Para la DGT, cuando se produce la venta de bienes inmuebles edificados que incluyen zonas ajardinadas o zonas deportivas, por ejemplo, piscinas, pistas de tenis, etc., para determinar cómo se integra la base de cálculo de la parte variable de la cuota correspondiente a la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por el sujeto hay que aplicar el criterio diferenciador entre los bienes que son objeto de la actividad de promoción de terrenos y los bienes que son objeto de la promoción de edificaciones.

Tal criterio, como ya analizamos, estribaba en determinar en cada caso si las superficies en cuestión sustentaban o no algún tipo de edificación, instalación o construcción, sea ésta abierta o cerrada y tenga una o varias plantas. En caso afirmativo, tales bienes tienen la naturaleza de edificaciones y constituyen el objeto de la actividad de promoción de edificaciones contemplada en el Epígrafe 833.2, debiendo computarse los metros cuadrados vendidos para la determinación de la parte variable de la cuota. En caso negativo, es decir, si las superficies no sustentan construcción, edificación o instalación alguna, tales bienes tienen naturaleza de terrenos y constituyen el objeto de la actividad contemplada en el Epígrafe 833.2.

En consecuencia, aplicando este criterio caso por caso cuando se produce la promoción y venta de este tipo de bienes que incluyen zonas ajardinadas, de recreo, etc., junto a la construcción o vivienda en sí, la conclusión a la que llega la DGT es que si respecto a esas zonas que acompañan a la construcción en sí no cabe apreciar la concurrencia de una construcción, instalación o edificación, el contribuyente está realizando tanto la actividad de promoción de terrenos como la de promoción de edificaciones y vendrá, por ello, obligado a darse de alta tanto en el Epígrafe 833.1 como en el Epígrafe 833.2 de las Tarifas, integrando la base de cálculo de las respectivas cuotas variables de ambos Epígrafes en función de los metros cuadrados vendidos de los bienes de una y otra naturaleza, terrenos o edificaciones [56].

[56] Paradigmática, en este sentido, resulta la RDGT núm. 1350/2002, de 18 de septiembre (NFC 016869), para la que «*la actividad de promoción de viviendas, al igual que la promoción de naves industriales, que dispongan de una superficie destinada, según el texto literal de la consulta, a "jardín, piscina, zona deportiva, aparcamiento, carga y descarga, etc.", deberá darse de alta y tributar por la rúbrica o rúbricas del Grupo 833 "Promoción inmobiliaria" que se correspondan efectivamente, con la verdadera naturaleza de los inmuebles objeto de promoción y venta. Es decir, siempre teniendo en cuenta cada caso concreto, dependerá de la concreta naturaleza que tengan las superficies de los inmuebles objeto de promoción y venta (terreno sin edificar o edificación), el que se tenga o no la obligación de causar alta y tributar por uno solo o ambos Epígrafes del Grupo 833, con independencia del uso privado o común que se dé a esas superficies*».

Ello conduce a una enorme casuística en la sujeción a gravamen de las actividades de promoción inmobiliaria respecto a este tipo de supuestos [57]. Lo cual, cuando menos, obligará en cada caso a una importante labor interpretativa al operador jurídico, lo que puede traducirse en una fuente de conflictos entre la Administración tributaria y el contribuyente, llegando a generar, incluso, un cierto grado de inseguridad jurídica en cuanto a la clasificación y tributación de las actividades de promoción inmobiliaria [58].

Los TSJ de las Comunidades Autónomas no han mantenido un criterio unánime sobre la cuestión. Algunos Tribunales han considerado acertado el criterio sostenido por la DGT y, tal y como hemos visto, en los casos de venta de edificaciones con zonas ajardinadas o de recreo cuyas superficies no sustentan construcción, instalación o edificación de tipo alguno han establecido la obligación del contribuyente de darse de alta y tributar por las dos rúbricas de los epígrafes comprendidos en el Grupo 833 de las Tarifas [59]. Otros Tribunales, por el contrario, han considerado que en estos casos en los que se vende una edificación que lleva incorporada como zona inseparable a la misma un jardín, una zona de recreo o esparcimiento o, incluso, un pequeño terreno, el contribuyente viene obligado únicamente a darse de alta y tributar por el Epígrafe 833.2, correspondiente a la promoción de edificaciones, debiendo, en consecuencia, incluir entre los metros cuadrados computables para la determinación de la cuota variable los correspondientes a dichas zonas ajardinadas o de recreo [60]. El argumento más utilizado para fundamentar esta conclusión es el de que este tipo de inmuebles constituyen una única unidad económica, dado que las zonas ajardinadas y de recreo forman una unidad con la construcción o edificación propiamente dicha, por lo que no es posible la venta separada de tales zonas [61].

---

57 Buen ejemplo de ello lo ofrece la RDGT núm. 1350/2002, de 18 de septiembre (NFC 016869), para la que «*por lo que respecta a otro tipo de superficies tales como las destinadas a jardines, aparcamiento, carga y descarga, etc., pueden darse dos supuestos: a) si sustentan algún tipo de edificación, construcción o instalación en el sentido expresado anteriormente, sea o no cubierta y tenga una o varias plantas, dichas superficies tendrán la consideración, a efectos de clasificación en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, de "superficies edificadas o por edificar vendidas", y corresponderá clasificar la actividad promotora, por lo que se refiere a dichas superficies, también dentro del Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones", al igual que la promoción de las viviendas o naves de las que forman parte. b) Por el contrario, si las superficies destinadas a jardines, carga y descarga, etc., no sustentan ninguna edificación, construcción o instalación, de ningún tipo, tendrán la consideración de terreno, y corresponderá clasificar la actividad promotora, por lo que se refiere exclusivamente a dichas superficies, dentro del Epígrafe 833.1 "Promoción de terrenos", con independencia de la tributación que corresponda por el Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones"*».

58 Y ello, aun cuando también se reconozca que respecto a determinado tipo de zonas de esparcimiento el criterio conduzca a una solución unívoca, como es el caso de las piscinas, gimnasios y pistas debidamente acondicionadas para la práctica de deportes, respecto a las cuales, señala la RDGT núm. 1350/2002, de 18 de septiembre, que «*son superficies edificadas, ya que sustentan alguna construcción o instalación, debiendo tributar la venta de tales superficies dentro del Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones"*».

59 En este sentido, por ejemplo, STSJ de Castilla y León (Burgos), de 26 de marzo de 2004 (rec. 759/2002, NFJ 016693).

60 Éste es el criterio mantenido, por ejemplo, en la STSJ de Murcia de 11 de octubre de 1999 (rec. 2680/1996), en la STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 17 de mayo de 2001 (rec. 205/2000, NFJ 013775), o en la STSJ de Andalucía (Granada), de 24 de marzo de 2003 (rec. 4156/1997, NFJ 015470).

61 En este sentido, señala la STSJ de Murcia de 11 de octubre de 1999 (rec. 2680/1996), respecto a la venta de edificaciones con parcela de terreno, que «*en principio, y puesto que el epígrafe 833.2 sólo faculta para la compra o venta de edificaciones, con el fin de venderlas, no puede incluirse en el mismo la venta de terrenos, pero ha de precisarse que la recurrente no se dedica a la venta de terrenos o de edificaciones separadamente, sino a la venta de inmuebles, es decir, de viviendas que cuentan con parcela, por lo que la venta de ésta no es propiamente tal, sino consecuencia de la venta de la edificación, por ser inseparable el jardín o parcela de la misma. Cuestión distinta de la anterior es que la recurrente*

Abundando en esta idea, el TSJ de Andalucía aporta argumentos para justificar la aplicación a la promoción de este tipo de inmuebles del Epígrafe 833.2 en exclusiva, que se hallan en sintonía con la propia filosofía inspiradora del impuesto, pues para el Tribunal el ofrecimiento de tales zonas ajardinadas y de recreo junto con las edificaciones en sentido estricto se traduce para quienes promocionan esos inmuebles en una mayor expectativa de beneficios al resultar tales inmuebles mucho más atractivos para los posibles compradores, cuestión que influirá en su precio final [62].

En cualquier caso, lo que han rechazado los Tribunales son las pretensiones de los contribuyentes de que se excluyan a efectos de determinación de la cuota variable por la actividad de promoción de edificaciones los metros cuadrados destinados a jardines y zonas de recreo cuando por exigencias derivadas de la normativa urbanística no sea posible la edificación de tales espacios. Y ello porque, a tales efectos, la normativa reguladora del impuesto goza de autonomía, como vimos páginas atrás, sin que venga determinada en este punto por lo señalado en la normativa urbanística o sobre edificación.

En estos supuestos en los que junto a la edificación o construcción que se levanta del suelo el inmueble se vende con zonas ajardinadas o de recreo, aún existiendo, lógicamente, una cierta casuística que pudiese determinar otra solución, entendemos que el criterio que con carácter general debe prevalecer es el de la tributación de la promoción de tales inmuebles por la rúbrica del Epígrafe 833.2 de las Tarifas. El criterio establecido por la DGT obliga a una artificiosa división del inmueble entre metros cuadrados que constituyen edificación y metros cuadrados que constituyen terrenos, cuando lo cierto es que, como han puesto de manifiesto los Tribunales, tanto las zonas ajardinadas como las edificaciones en sentido estricto constituyen un mismo bien inmueble sin que sea posible transmitir unas y otras partes del inmueble de forma separada. En este sentido, el criterio de la DGT puede producir una cierta inseguridad jurídica y obliga al contribuyente a darse

se dedicara a la venta de terrenos sin edificar, en que, evidentemente, debería tributar sólo por el epígrafe 833.1, pero su actividad es la de venta de edificaciones con la peculiaridad de que éstas cuentan con parcela no edificada, pero inherente e inseparable a la edificación, de tal modo que no cabe la venta independiente de la parcela o de la edificación, de todo lo que se concluye que la liquidación, con el cómputo de terreno o parcela de los dúplex vendidos es conforme a derecho». Para la STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 17 de mayo de 2001 (rec. 205/2000, NFJ 013775), a la vista de que la Nota común 1.ª al Grupo 833 se refiere a la venta de metros cuadrados edificados o a edificar, teniendo en cuenta que «*en estos casos la empresa ofrece al mercado un producto acabado como última fase del ciclo económico, ello porque el terreno ya está parcelado y lo único posible es edificar y vender; el criterio mayoritario de esta Sala es proclive a incluir la actividad económica de la demandante-apelante en ese epígrafe 833.2*».

62 Como señala la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de marzo de 2003 (rec. 4117/1997), tras señalar que el IAE pretende gravar el rendimiento medio presunto derivado del ejercicio de la actividad, «*es lo cierto que en el rendimiento medio presunto de una actividad dirigida a la promoción de viviendas, las expectativas de venta de los inmuebles construidos guardan cierta proporción, no sólo con las edificaciones elevadas sobre el suelo sino también con los espacios verdes, zonas ajardinadas y de recreo que oferte el promotor a los futuros propietarios de esas viviendas, porque no tiene duda de que el ofrecimiento de esas zonas de esparcimiento –no necesariamente de terrenos de cesión gratuita al Municipio– que contribuyen a la mejor calidad de vida de los futuros residentes, significa al mismo tiempo para quienes promocionan ese tipo de viviendas, una mayor expectativa de beneficios que deben ser considerados a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas en cuanto que, como ha quedado dicho líneas más arriba, grava el rendimiento medio presunto de la actividad considerada y es beneficio presunto el que se materializa a través de la oferta de viviendas con zonas de jardín y de recreo de las que puedan disfrutar los propietarios de las viviendas anejas a ellos*». En el mismo sentido, STSJ de Andalucía (Granada), de 24 de marzo de 2003 (rec. 4156/1997, NFJ 015470).

de alta y tributar por dos epígrafes distintos de las Tarifas, lo que de alguna manera aumenta la presión fiscal indirecta del impuesto.

Es posible que, en algunos casos, cuando la extensión de las zonas ajardinadas sea relativamente grande, tal división del inmueble pueda resultar beneficiosa para el contribuyente, dado que la cuota por metro cuadrado es mayor en el caso de edificaciones que en el caso de terrenos, pero en otros muchos casos en los que la extensión de las zonas ajardinadas sea relativamente pequeña, la tributación por ambos epígrafes introduce mayor complicación en la aplicación del impuesto y no beneficia al contribuyente.

Por otra parte, no puede olvidarse que la Nota común 1.ª al Grupo 833 se refiere a los metros cuadrados edificados o a edificar, en el caso de la integración de la parte variable de la cuota en la actividad de promoción de edificaciones, lo cual avala la tesis de que a tal efecto no es necesario que todos los metros cuadrados que integran el inmueble estén efectivamente edificados o construidos, sino que, una vez que el inmueble en su conjunto tiene la naturaleza de una edificación, puede ocurrir que una parte del mismo no esté construida o edificada, por ejemplo, porque goza de un pequeño jardín. Ello no modifica su naturaleza de edificación y la promoción del mismo debe quedar contemplada en el Epígrafe 833.2 de las Tarifas exclusivamente. La apelación en estos casos también al Epígrafe 833.1, promoción de terrenos, respecto a un inmueble que en conjunto es calificable como edificación sólo introduce confusión.

Además, como bien ha señalado el TSJ de Andalucía, el gravamen de tales zonas ajardinadas según lo señalado en el Epígrafe 833.2 entronca con la filosofía inspiradora del impuesto de gravar rendimientos medios presuntos, dado que la existencia de las mismas hará que el inmueble en cuestión resulte más atractivo en el mercado. Claro que, apelar a este tipo de argumentos no deja de extrañar su riesgo, al menos cuando nos referimos a una actividad como la promoción de edificaciones, donde los precios de los inmuebles de unos municipios a otros y de unas zonas a otras dentro de un mismo municipio alcanzan unas diferencias extraordinariamente grandes.

1.2.2.2.3. ¿Tributan por la cuota variable las adjudicaciones de bienes?

Otra de las cuestiones polémicas que se ha planteado en torno a la determinación de la cuota variable en la actividad de promoción de edificaciones es la referida a los supuestos en los que no se produce una venta de las edificaciones sino otro tipo de negocio en virtud del cual se produce la traslación de los inmuebles del promotor a su destinatario final. Los supuestos más habituales que se han presentado en la práctica son aquellos en los que la promoción es desarrollada por entidades tales como una comunidad de bienes o una cooperativa de viviendas de manera que una vez terminadas las edificaciones son adjudicadas a los comuneros o a los socios cooperativistas [63]. Pero también pueden incluirse entre estos supuestos aquellos casos, frecuentes en el desarrollo de la actividad de promoción de edificaciones, donde no se produce una venta de los inmuebles cons-

[63] Éste es el caso planteado, por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2003 (R.G. 1887/2001, NFJ 014245), respecto a una cooperativa de viviendas y en la Resolución de la DGT núm. 919/2004, de 5 de abril (JUR 2004/158944), respecto a una comunidad de bienes.

truidos a terceros, sino una permuta de los mismos a cambio de terrenos sobre los que llevar a cabo las edificaciones [64].

Constituyendo la venta a terceros de los inmuebles objeto de la actividad de promoción inmobiliaria una nota definitoria de tal actividad a efectos del IAE, la cuestión señalada se encuentra indisolublemente unida con la cuestión previa de la sujeción misma de tales operaciones de adjudicación, permuta, etc., a las correspondientes rúbricas del Grupo 833 de las Tarifas del impuesto. Ya hemos analizado en el lugar correspondiente de este trabajo cómo tal sujeción se produce también en estos casos y, en consecuencia, cómo el sujeto pasivo viene obligado a causar alta en el epígrafe correspondiente y a tributar tanto por la parte fija como por la parte variable de la cuota. Ello se ve reforzado, además, por lo dispuesto en la Nota común 1.ª al Grupo 833 al referirse a las enajenaciones de los correspondientes metros cuadrados, concepto más amplio que el de venta en el que encuentran encaje todos estos supuestos de adjudicación o permuta de los inmuebles.

1.2.2.2.4. ¿Son computables los metros cuadrados de terrazas y tejados?

Un último problema que ha planteado la determinación de los metros cuadrados computables para la fijación de la parte variable de la cuota en el caso de promoción de edificaciones es el relativo a si ha de computarse la superficie de determinados elementos que forman parte de la edificación. En concreto, la duda se ha planteado respecto a terrazas y balcones, así como a tejados en forma de terrado. El criterio de la Administración es que la superficie de las terrazas y balcones sí ha de computarse para determinar la cuota variable, por cuanto constituyen en sí mismas construcciones e instalaciones inseparables del edificio [65].

Respecto a las cubiertas o tejados de edificios en forma de terrado, el criterio principal mantenido por la DGT respecto al cómputo de su superficie está en función de que sobre tales tejados en forma de terrado se halle o no algún tipo de construcción o instalación. En caso afirmativo la Administración ha mantenido el criterio de su cómputo mientras que sólo en caso negativo, es decir, si tales superficies no albergan construcción o instalación de tipo alguno, se ha mantenido el criterio de que no se computarán –salvo, como veremos seguidamente, de que puedan ser susceptibles de otros usos–, pues de computarse, se produciría una doble imposición, ya que tal superficie fue computada con la planta del edificio al que sirve de cubierta [66].

[64] Tal es el caso al que se refiere la contestación de la DGCHT de 16 de julio de 1997 a la consulta núm. 1962.

[65] Señala, en este sentido, la contestación de la DGT de 9 de julio de 2001 a la consulta núm. 1411 (NFC 013076), que «*a superficie vendida destinada a ser ocupada por terrazas abiertas a tres lados y balcones de edificios cuya promoción se realiza, tienen la consideración de superficies edificadas, ya que constituyen en sí mismas construcciones o instalaciones inseparables de dichos edificios y que cumplen, cada una de ellas, funciones destinadas a su habitabilidad y uso*».

[66] Como señala la contestación de la DGT de 9 de julio de 2001 a la consulta núm. 1411 (NFC 013076), «*las superficies de cubiertas o tejados de edificios en forma de terrado, destinadas a proteger de la intemperie y conservar las superficies edificadas que cubren, forman parte inherente e inseparable de la edificación. Sin embargo, su superficie, que no sustenta ninguna construcción o instalación, ya habrá sido computada a la hora de determinar los metros cuadrados de superficie edificada de la planta o plantas sobre las que se encuentran dichas cubiertas, por lo que, siempre que no sean susceptibles de ningún uso distinto a la mera protección y conservación señaladas anteriormente, y con el fin de no ser computadas doblemente, la superficie correspondiente a dichas cubiertas o tejados no debe ser tenida en cuenta a la hora de calcular la parte variable de la cuota del Epígrafe 833.2*». Por el contrario, señala este centro directivo, «*si*



Además de este criterio, la DGT introduce un nuevo criterio complementario para determinar si tales superficies van a ser o no computables a efectos de determinar la cuota variable en los casos en los que las mismas no sustenten construcción o instalación alguna. El criterio en cuestión es que tales superficies fuesen susceptibles de usos diversos por parte de sus titulares o inquilinos, mencionando entre estos usos diversos, el que puedan servir de miradores, de tendederos de ropa, de casetas de ascensores, de casetas de telefonía móvil, entre otros.

El criterio principal establecido por la DGT a estos efectos nos parece razonable por cuanto no es otro que el criterio general que la Administración está manejando para diferenciar las edificaciones de los terrenos, el que la superficie de estos bienes sustente o no construcciones, edificaciones o instalaciones, sean abiertas o cubiertas y tengan una o varias plantas. Sin embargo, el criterio adicional manejado por la DGT de considerar computable la superficie de estas cubiertas o tejados en forma de terrados de los edificios cuando puedan ser objeto de algún otro uso que el de servir de protección contra la intemperie, nos parece un criterio desproporcionado y, más aún, si atendemos a los ejemplos de tales usos considerados por la Administración, tales como que sirvan de miradores, para tender ropa, para una caseta de telefonía móvil, etc., tal criterio resulta claramente contrario a derecho y a la propia filosofía del impuesto.

En efecto, tal criterio supone que en los inmuebles en que existan tales tejados o cubiertas en forma de terrados se va a producir una doble imposición, pues siempre cabrá argumentar que tales superficies son susceptibles de servir, por ejemplo, de mirador, o para tender ropa o para instalar una antena de televisión o de telefonía móvil, etc. Por otra parte, no puede olvidarse que el impuesto grava el rendimiento medio presunto derivado del ejercicio de la actividad y, en virtud de este criterio manejado por la Administración, se están equiparando como índice de tal rendimiento la venta de metros cuadrados habitables y la venta de metros cuadrados en el tejado destinados a tendedero de ropa, por ejemplo, lo cual, sin duda, está muy alejado de representar un auténtico índice del rendimiento presunto obtenido con la promoción del inmueble en que tal uso del tejado sea posible.

Este criterio del uso susceptible de darse a la superficie del tejado en forma de terrado, de tener virtualidad a efectos de determinar su cómputo en la base de la cuota variable, debe utilizarse de una forma mucho más restringida, en el sentido de que tendrá tal virtualidad cuando el tipo o naturaleza del uso determine un mayor valor del inmueble en el mercado, por constituir el mismo un elemento especialmente valorado por los posibles compradores, igual que, como hemos visto, puede suceder respecto a las zonas ajardinadas o deportivas.

1.3. La cuota de radicación: el elemento superficie de los locales en la actividad de promoción inmobiliaria.

En el procedimiento de cuantificación del hecho imponible, a la parte de la cuota de tarifa procedente de lo establecido en la correspondiente rúbrica de las Tarifas, a la que anteriormente

sobre dichas superficies cubiertas o tejados se sustentaran otras construcciones o edificaciones o, sin que se produjera esta circunstancia, fueran susceptibles de usos diversos por parte de sus inquilinos o titulares (tendederos, miradores, casetas de ascensores, casetas de telefonía móvil, etc.), serían superficies computables a efectos de determinar la parte variable del referido Epígrafe».

hemos denominado cuota de licencia, habrá que adicionarle la parte de la cuota procedente de la toma en consideración y valoración del elemento tributario superficie de los locales, cuando para el ejercicio de la actividad se utilicen éstos, la que más atrás llamábamos cuota de radicación. La cuota de tarifa será el resultado de la suma de ambos elementos, cuando ambos intervengan en el ejercicio de la actividad, o de uno solo de ellos cuando esto no ocurra [67].

Por lo tanto, cuando en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria descrito en los correspondientes epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas se utilice un local, será necesario adicionar a la cuota resultante de la aplicación de lo dispuesto en tales epígrafes, la cuota correspondiente a la toma en consideración y valoración del local en cuestión. No obstante, hay que tener en cuenta que, dado que el objeto de la actividad de promoción inmobiliaria está constituido por inmuebles, la Regla 6.ª de la Instrucción va a establecer una serie de reglas que contribuyen a una delimitación negativa del concepto de local, algunas de las cuales, como veremos a continuación, están claramente referidas a esta actividad de promoción inmobiliaria.

La Regla 6.ª de la Instrucción establece, en primer lugar, una delimitación positiva de lo que constituye local a efectos del impuesto caracterizada por su enorme amplitud, ya que según el apartado primero del precepto, «*a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales*».

Junto a esta amplitud del concepto de local adoptado por la normativa del impuesto destaca, como auténtica nota definitoria del mismo, la finalidad en cuanto al destino o uso del espacio físico en cuestión, ya que tiene que estar destinado y efectivamente utilizado para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Resulta indiferente, a estos efectos, el título jurídico por el que se disponga de ese local para el ejercicio de la actividad, propiedad, arrendamiento, etc., incluso la mera posesión de hecho del mismo [68].

En segundo lugar, al lado de esta definición que constituye la delimitación positiva del concepto de local en el ámbito del impuesto, la propia Regla 6.ª.1 de la Instrucción establece un elenco de supuestos en los que, por distintos motivos, se niega expresamente que determinados espacios físicos utilizados en el ejercicio de determinadas actividades económicas tengan la consideración de local a efectos del impuesto. Es lo que constituye la delimitación negativa del concepto, lo que expresamente se declara que no es local en el ámbito del IAE. Entre esos supuestos excluidos del ámbito de local, dos son los que específicamente afectan a la actividad de promoción inmobiliaria, contemplados ambos en el apartado *h)* de la Regla 6.ª 1 de la Instrucción. El primero de ellos se refiere a los propios bienes inmuebles que constituyen el objeto de la actividad de venta de los mismos y la razón de tal exclusión es que tales bienes no se están utilizando efectivamente para el desarrollo de tal actividad económica, sino que constituyen el objeto mismo de la actividad desarrollada [69].

[67] Así se señala en la Nota común a la Sección 1.ª para las actividades empresariales y en la Nota común 2.ª a la Sección 2.ª para las actividades profesionales, ambas del Real Decreto Legislativo 1175/1990.

[68] Cfr. Pagés i Galtés, *Manual del Impuesto*..., cit., págs. 124 y 125.

[69] Cfr., Aníbarro Pérez, S., *La sujeción*..., cit., págs. 132 y ss.

El segundo de estos supuestos se refiere a las oficinas de información instaladas en los bienes inmuebles que son objeto de promoción inmobiliaria. La razón de su exclusión es que estos bienes van a ser utilizados, generalmente, con carácter transitorio, sin que exista una ubicación estable, dado que los mismos están relacionados con una operación determinada y no tanto con lo que es el conjunto de la actividad económica correspondiente [70]. Asimismo, tal exclusión puede estar justificada en la función de información que tales bienes cumplen, imputándose la actividad de venta de los inmuebles a otras oficinas o establecimientos estables del sujeto pasivo que desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria.

La consecuencia anudada a tal exclusión del concepto de local es que tales inmuebles no van a ser tenidos en cuenta a efectos de la aplicación del elemento tributario superficie regulado en la Regla 14.ª 1 F) de la Instrucción, ni tampoco a efectos de la aplicación del coeficiente de situación previsto en el artículo 87 del TRLRHL, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo de la Regla 6.ª 1 de la Instrucción.

La exclusión específica de estas oficinas de información instaladas en los propios bienes que son objeto de promoción inmobiliaria ha generado ciertas dudas interpretativas respecto a si en esta actividad debe ser tomado en consideración o no el elemento superficie de los locales regulado en la Regla 14.ª 1 F) de la Instrucción y, en consecuencia, si debe ser aplicado el coeficiente de situación previsto en el artículo 87 del TRLRHL. La Regla 6.ª 1 h) de la Instrucción, cuando excluye este tipo de oficinas del concepto de local a efectos del impuesto, parece estar tomando en consideración el carácter meramente transitorio de las mismas, en tanto en cuanto dure la promoción de los inmuebles en cuestión, y el uso asignado a las mismas, que es el de mera información sobre la promoción que se proyecta o efectúa. Pensemos, en este sentido, en el típico piso piloto que es enseñado como muestra de cómo son los inmuebles que se venden o en la oficina instalada provisionalmente en los terrenos en los que se lleva a cabo la construcción de los inmuebles donde se informa sobre plano o a través de una maqueta diseñada al efecto de las características de los inmuebles a construir.

Sin embargo, parece que la norma está presuponiendo que la actividad de venta, con la consiguiente formalización de los contratos, respecto a aquellos clientes que, una vez informados, estén interesados en la compra de los inmuebles objeto de la promoción inmobiliaria se remite a otras oficinas o locales de la empresa que tienen ya un carácter más estable y que están acondicionados con los medios tanto personales como materiales adecuados para esta finalidad. En definitiva, la norma parece presuponer la existencia de un establecimiento desde donde se lleva a cabo la dirección y el desarrollo del núcleo esencial de la actividad de promoción inmobiliaria consistente en la compra y venta de los inmuebles objeto de la misma, distinto, lógicamente, de estas oficinas de información instaladas en los propios inmuebles objeto de promoción [71].

[70] Cfr., Aníbarro Pérez, S., *La sujeción...*, cit., págs. 132 y ss.

[71] Como destaca Soriano Bel, J.M., *Tributación de promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, 2.ª edición, CISS, Valencia, 1995, págs. 81 y 82, en la actividad de promoción inmobiliaria tributarán por el elemento tributario superficie de los locales, por ejemplo, los centros de dirección u oficinas administrativas afectos al desarrollo de tal actividad.

Por lo tanto, el elemento tributario superficie de los locales y el coeficiente de situación sí que ha de tomarse en consideración respecto a estos locales en los que se desarrolla, aun de forma indirecta, una buena parte de la actividad de promoción inmobiliaria [72].

Cabría plantearse, entonces, incluso la posibilidad de atender a lo dispuesto en la Regla 5.ª 2 A c) de la Instrucción, para determinar que el lugar de realización de estas actividades será el del municipio donde esté ubicado el local o establecimiento desde donde se desarrollen las mismas, sin que a tal efecto tengan tal consideración las oficinas de información instaladas en los propios inmuebles que son objeto de promoción. Ello permitiría que en aquellos casos en los que exista un local desde el que se llevan a cabo la dirección de la actividad y las ventas de los inmuebles objeto de la misma los municipios pudiesen tener en cuenta tanto el elemento tributario superficie de los locales como el coeficiente de situación en la determinación de la cuota tributaria derivada tanto de la cuota fija como de la cuota variable prevista en las Tarifas del impuesto para esta actividad.

Sin embargo, aunque la actividad de promoción inmobiliaria es muy compleja y entraña el ejercicio de diversas actuaciones, por lo que en la mayoría de los casos no puede reducirse a la mera compraventa de inmuebles, es lo cierto que el eje de tal actividad viene constituido esencialmente por la venta a terceros de los inmuebles que constituyen su objeto. De ahí que cobre también relevancia desde el punto de vista del lugar de realización de dicha actividad lo dispuesto en la Regla 5.ª 2 B f) de la Instrucción cuando señala como lugar de realización de la actividad de arrendamiento o venta de inmuebles el término municipal en el que los mismos radiquen. Lo cual hace pensar que la venta de los inmuebles se lleva a cabo a efectos del impuesto fuera de establecimiento permanente, lo que implica que, al menos, el elemento tributario superficie de los locales no tiene incidencia alguna en relación con la cuota variable del impuesto por la actividad de promoción inmobiliaria, pues la misma, como hemos visto, está en función del número de metros cuadrados vendidos [73]. Sí lo tendrá, en cambio, como hemos dicho, respecto a la cuota de radicación exigible por los locales indirectamente afectos a la actividad que tengan tal consideración en el ámbito del impuesto, a los que nos hemos referido anteriormente, tales como oficinas de ventas, dirección o gestión administrativa [74]. Desde mi punto de vista, cabría también plantearse la posibilidad de que el elemento tributario superficie de los locales pudiese llegar a tener trascendencia respecto a la cuota fija de licencia, pues la misma se exige con independencia de que se hayan o no producido ventas de inmuebles en el ejercicio. Sin embargo, entendemos que con la regulación actual del impuesto es difícil que esto último se sostenga, pues la parte fija de la cuota de licencia forma, en realidad, un todo con la parte variable de la misma, por lo que el alta en la matrícula por cuota municipal en un determinado municipio determinada en función del lugar de ubicación de los inmuebles objeto de promoción o venta implica la tributación tanto por la cuota fija como, en el caso de que se hayan vendido efectivamente inmuebles, por la cuota variable.

---

72 Cfr., en este sentido, Soriano Bel, J.M., *Tributación de promotores...*, cit., págs. 82 y 83.

73 Para la AEAT, en contestación de 2 de febrero de 1995 (NFC 008529), a la pregunta de si es aplicable el índice de situación a actividades como promoción inmobiliaria, construcción o arrendamiento, «*a las actividades que no se ejercen en local determinado, aun tributando por cuota municipal, no les es de aplicación en índice de situación*».

74 Señala la AEAT a la pregunta de qué consideración tienen los locales destinados a oficinas administrativas en la actividad de promoción inmobiliaria en la contestación de 10 de febrero de 1995 (NFC 008231), que «*tienen la consideración de locales indirectamente afectos, tributando exclusivamente por el elemento superficie*».

Una postura en cierto punto contraria a la que venimos manteniendo ha sido sostenida por algún sector doctrinal, para el que la actividad de promoción inmobiliaria no se realiza en local determinado, con la consecuencia añadida de la irrelevancia del elemento tributario superficie de los locales y del coeficiente de situación municipal en todo caso [75].

Tampoco nos resulta totalmente acertado, en este sentido, el criterio mantenido por el TSJ de Castilla y León sobre la cuestión, pues lleva a cabo una interpretación de lo dispuesto en la Regla 6.ª 1 h) de la Instrucción en conexión con lo dispuesto en el último párrafo de la misma que le conduce a afirmar con carácter general la irrelevancia de los locales en la actividad de promoción inmobiliaria. Si bien, como en el caso planteado en esta Sentencia la controversia se centraba en la aplicación del índice de situación sobre la parte de la cuota variable establecida en función de los metros cuadrados vendidos, aun no compartiendo totalmente el razonamiento, entendemos correcta la solución dada al caso [76].

Nuestra discrepancia estriba en que la interpretación que se hace de lo dispuesto en la Regla 6.ª 1 h) de la Instrucción supone, desde nuestro punto de vista, una extrapolación de lo dispuesto en dicho precepto para las oficinas de información instaladas en los propios inmuebles objeto de promoción a cualquier otro local dispuesto por el sujeto pasivo para el ejercicio de la actividad, lo cual no se ajusta al ordenamiento, específicamente, a las reglas del impuesto sobre actividades económicas que toman en consideración los locales desde donde se desarrolla la actividad como un elemento de gran influencia en la determinación de la cuota tributaria a satisfacer por este impuesto.

Sería deseable, no obstante, de *lege ferenda*, que el legislador tomase una mayor conciencia de la realidad que manifiesta el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria y de la importancia, asimismo, para la autonomía tributaria municipal de la posibilidad de aplicar el coeficiente de situación en la determinación de la cuota tributaria a satisfacer por el impuesto. Y ello, a fin de que se estableciese un punto de conexión o lugar de realización de la actividad más acorde con esa realidad y con esas aspiraciones. En este sentido, desde mi punto de vista, cuando en el término municipal donde radiquen los inmuebles objeto de promoción o venta exista un local o establecimiento desde donde se desarrolle la dirección de tal actividad de promoción en su conjunto, o la venta de los inmuebles en particular (oficina de ventas), debería establecerse como lugar de realización de la actividad el local o establecimiento, a fin de que el elemento tributario superficie tenga incidencia,

[75] Cfr. Pagés i Galtés, J., *Manual*..., cit., págs. 149 y 150.

[76] En la STSJ de Castilla y León (Burgos), de 12 de abril de 1997 (rec. 1964/1995), se plantea un supuesto en el que el Ayuntamiento de Burgos gira una liquidación complementaria por el IAE en la que aplica el índice de situación correspondiente al lugar de ubicación del local a la cuota variable declarada por el sujeto pasivo y correspondiente a los bienes inmuebles vendidos durante el ejercicio anterior. La recurrente impugna tal liquidación por considerar que el índice de situación no es aplicable a la cuota variable al carecer los locales desde los que se efectúan las ventas de los inmuebles objeto de promoción de la consideración de locales a efectos del IAE de conformidad con lo dispuesto en la Regla 6.ª 1 h) de la Instrucción. El Tribunal da la razón en este punto a la recurrente, estableciendo el criterio de que el índice de situación no es aplicable a la parte variable de la cuota por la actividad de promoción inmobiliaria. Para el Tribunal, «*procede, en consecuencia, estimar el recurso y declarar la nulidad de la liquidación impugnada por cuanto aplica el índice previsto en el art. 89 de la Ley 39/1988 a los metros cuadrados edificados o por edificar, urbanizados o por urbanizar, cuyas enajenaciones tuvieron lugar en el ejercicio 1994*». En el mismo sentido se pronuncia la STSJ de Castilla y León (Burgos), de 9 de mayo de 1997 (rec. 1053/1996).

no sólo a efectos de determinar la cuota de radicación, sino, fundamentalmente, a efectos de la aplicación del coeficiente de situación municipal tanto a la parte fija como a la parte variable de la cuota de licencia, pues dicho coeficiente constituye en la actualidad expresión de la autonomía tributaria de los municipios en este impuesto. En cambio, cuando en el término municipal de radicación de los inmuebles no se contase con un local desde el que se dirigiese la actividad o se realizasen las ventas (oficina de ventas), la actividad se entendería, lógicamente, realizada sin local determinado, por lo que no tendría relevancia alguna el elemento tributario superficie de los locales.

Resumiendo, pues, en la actividad de promoción inmobiliaria es posible encontrar tanto una cuota de licencia (parte fija más parte variable) como una cuota de radicación, correspondiente a esos locales indirectamente afectos a la actividad desde los que se desarrolla la dirección, administración, se lleva la contabilidad, se firman los contratos de compraventa, etc.

2. La cuota tributaria.

2.1. Concepto.

En cuanto a la cuota tributaria del impuesto en la actividad de promoción inmobiliaria, no plantea especialidad alguna respecto al régimen de determinación de la misma previsto con carácter general en la normativa del impuesto, si bien, como hemos adelantado, la escisión de la cuota de tarifa en dos partes que se liquidan e ingresan en dos momentos temporales distintos puede plantear algún tipo de duda respecto a la aplicación a ambas de los coeficientes y bonificaciones a tener en cuenta para la determinación de la cuota tributaria, pero, como hemos señalado, habrá de seguirse al respecto el criterio general.

El artículo 84 del TRLRHL define, con carácter general, la cuota tributaria del impuesto como la resultante de aplicar las tarifas y los coeficientes y bonificaciones previstos en la ley y, en su caso, acordados por cada ayuntamiento y regulados en las respectivas ordenanzas fiscales.

En el caso de la actividad de promoción inmobiliaria, para la que el Grupo 833 de las Tarifas no ha establecido la posibilidad de tributación por cuota provincial o nacional, la tributación lo será siempre por cuota municipal. Ello implica que la cuota tributaria a satisfacer será la resultante de aplicar sobre la cuota de tarifa el coeficiente de ponderación establecido en función del importe neto de la cifra de negocios, así como, en su caso, sobre la cuota de radicación el coeficiente de situación establecido por el municipio correspondiente e, igualmente, en su caso, las bonificaciones previstas en la normativa del impuesto.

2.2. El coeficiente de ponderación.

El coeficiente de ponderación está regulado en el artículo 86 del TRLRHL y ha constituido una de las grandes novedades introducidas en la regulación del impuesto por la Ley 51/2002. La

función del mismo es la de ponderar la cuota de tarifa en función del importe neto de cifra de negocios obtenido anualmente por el sujeto pasivo. A tal efecto, el artículo 86 del TRLRHL establece una escala de coeficientes en función de una serie de tramos de importe neto de cifra de negocios, adoptando una estructura progresiva que va desde el 1,29 para el tramo más bajo hasta el 1,35 para el más alto. A ello se une la disposición de que para aquellos contribuyentes sin importe neto de cifra de negocios el coeficiente a aplicar será de 1,31, previsión esta que parece estar refiriéndose a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, dado que respecto a los mismos en la aplicación del impuesto se prescinde del dato del importe neto de cifra de negocios ya que no les resulta aplicable la exención establecida en función del mismo [77].

Dada la estructura progresiva de esta tarifa establecida en función del importe neto de cifra de negocios anual, la misma se aplicará por tramos y no atendiendo a cantidades globales.

En el sector de la promoción inmobiliaria esta ponderación de la cuota de tarifa en función del importe neto de la cifra de negocios anual es susceptible de tener una relativa trascendencia, habida cuenta del precio de venta que los inmuebles alcanza en el mercado. Por ello, como ya hemos señalado, la aplicación de este coeficiente, inexistente en la estructura de liquidación del impuesto con anterioridad al año 2003 en que entró en vigor la Ley 51/2002, es susceptible de producir un aumento sensible en la cuota tributaria a satisfacer por el impuesto [78].

Además de ello, en este sector es posible que se advierta el efecto de la progresividad que con tal coeficiente se ha introducido en el impuesto, si bien, el efecto de la misma es bastante débil, dada la mínima diferencia establecida entre los coeficientes aplicables a cada tramo de la tarifa [79].

La introducción del importe neto de cifra de negocios como dato a tener en cuenta en la ponderación de la cuota a satisfacer por el impuesto ha perseguido la intención de captar la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo con la realización de la actividad económica, según declara la propia exposición de motivos de la Ley 51/2002 [80].

Sin embargo, tal objetivo no se ha logrado, fundamentalmente, porque el importe neto de la cifra de negocios anual no es fiel reflejo del beneficio obtenido por el sujeto pasivo. Además,

[77] Sobre ello, nos remitimos a lo que hemos señalado en García Martínez, A., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en D. Marín-Barnuevo (Coordinador), *Los Tributos Locales*, cit., págs. 319 y ss.

[78] Checa González, C.; Merino Jara, I., *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 148, señalan que «la verdadera y auténtica razón de ser de la introducción de este nuevo coeficiente de ponderación es la de intentar paliar la pérdida de recaudación que para las Corporaciones Locales ha supuesto el acogimiento de la exención del artículo 83.1 c) de la LRHL; pero nos parece injusto que tengan que ser los sujetos pasivos los que corran con una parte de las alegrías electoralistas del Gobierno».

[79] En este sentido, señala Poveda Blanco, F., *El nuevo Impuesto*..., cit., pág. 69, que resulta absurdo establecer un coeficiente de ponderación a través de un cuadro en el que a una diferencia tan elevada entre los escalones extremos se corresponde un mínimo incremento del coeficiente aplicable.

[80] Como proclama la exposición de motivos de la Ley 51/2002, las modificaciones en el IAE han perseguido el objetivo de que «*el impuesto pase a tomar en consideración, para aquellos que continúen sujetos al pago del mismo, las concretas circunstancias económicas del obligado al pago*».



el mismo no presenta un carácter homogéneo para los distintos sectores de actividad, por lo que contribuye a establecer diferencias de tributación en el IAE entre unos sectores y otros que no están justificadas, vulnerando con ello el artículo 31 de la Constitución. Buen ejemplo de ello lo representa el sector de la promoción inmobiliaria, donde el precio que alcanzan las ventas de inmuebles en el mercado no es comparable al precio de venta de los productos objeto de la actividad en otros sectores, lo que supondrá, como hemos señalado anteriormente, que la reforma del IAE haya sido susceptible de producir un considerable incremento de la presión fiscal sobre este sector de actividad.

Este coeficiente de ponderación en función del importe neto de la cifra de negocios se aplicará tanto a la parte de cuota de tarifa representada por la cuota fija de licencia como a la parte variable de la cuota de tarifa representada por la cuota determinada en función de los metros cuadrados enajenados durante el ejercicio, así como, en su caso, a la cuota de radicación correspondiente a los locales indirectamente afectos a la actividad.

2.3. El coeficiente de situación.

El coeficiente de situación regulado en el artículo 87 del TRLRHL se aplicará en el caso de cuotas municipales sobre la cuota modificada por la aplicación del coeficiente de ponderación establecido en función del importe neto de la cifra de negocios. Este coeficiente de situación es de regulación potestativa para los municipios, de forma que aquellos municipios que decidan ejercer el poder tributario que les habilita el TRLRHL en este punto, deberán establecer en su respectiva ordenanza fiscal reguladora del IAE la correspondiente escala de coeficientes de situación aplicable en su término municipal [81].

La finalidad perseguida por este coeficiente es la de ponderar la cuota a satisfacer por el IAE en función del lugar en que radique dentro del término municipal el local desde el que se ejerce la actividad. A tal efecto, los Municipios podrán categorizar las distintas vías públicas en función de una escala que va del 1 al 9 y podrán asignar el correspondiente coeficiente de situación aplicable a cada una de esas categorías de calles. El artículo 87 del TRLRHL establece, como límites máximo y mínimo que deben respetar en todo caso los municipios en la fijación de los coeficientes de situación establecidos para cada categoría de calles, el coeficiente 0,4 como mínimo y el 3,8 como máximo. Con lo cual, los Ayuntamientos disponen de un buen margen de actuación en el establecimiento de los distintos coeficientes, pudiendo llegar a aumentar la cuota hasta más de tres veces su cuantía, cuando el coeficiente se sitúe por encima de la unidad hasta 3,8 que es el límite máximo

[81] Así, de las Ordenanzas fiscales reguladoras del IAE aprobadas por los Municipios capitales de provincia para el año 2005 sólo los Ayuntamientos de Ávila y de Cuenca no han hecho uso de esta facultad para regular el coeficiente de situación. En este caso no se aplica coeficiente de situación alguno, por lo que la cuota modificada por la aplicación del coeficiente establecido en función del importe neto de la cifra de negocios no sufre modificación ni al alza ni a la baja, lo cual, desde un punto de vista económico, es equivalente a la aplicación de un coeficiente 1. El resto de Municipios capitales de provincia, así como aquellos que no siendo capitales de provincia cuentan con una población superior a 100.000 habitantes sí que han hecho uso de esta facultad y en ejercicio de su poder tributario derivado han establecido la tabla de coeficientes que han considerado oportuna.



o, en su caso, pudiendo llegar a disminuir la cuota, cuando el coeficiente se sitúe por debajo de la unidad hasta 0,4 que es el mínimo [82].

Como hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, en la medida en que en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria se utilicen locales tales como oficinas de dirección, oficinas de ventas, etc., sin tener en cuenta a estos efectos, lógicamente, los inmuebles que constituyen el objeto de la actividad misma y las oficinas de información situadas en los mismos, el coeficiente de situación se aplicará sobre la parte de la cuota correspondiente a la toma en consideración del elemento tributario superficie de estos locales, es decir, sobre la que hemos denominado cuota de radicación, ponderada tras la aplicación del coeficiente establecido en función del importe neto de la cifra de negocios. Nos hemos planteado, incluso, la posibilidad de que dicho coeficiente se aplique sobre la cuota fija, al no depender ésta de la existencia de ventas de inmuebles, si bien hemos concluido que con la regulación actual resulta difícil mantener esta solución por lo que respecto a esta actividad hemos sentado que tal coeficiente no es aplicable sobre la cuota fija ni, con mayor razón, sobre la cuota variable, al estar ésta en función de los metros cuadrados vendidos y entenderse realizada la venta de inmuebles en el término municipal en que radiquen, fuera de establecimiento permanente [83].

2.4. Las bonificaciones sobre la cuota.

Sobre la cuota resultante tras la aplicación del coeficiente establecido en función del importe neto de la cifra de negocios y, en su caso, del coeficiente de situación, es posible todavía, cuando concurra el presupuesto de hecho legitimador, aplicar una serie de bonificaciones establecidas en el artículo 88 del TRLRHL. Es de significar que el precepto prevé bonificaciones obligatorias, que se aplicarán en todo caso cuando se produzca el presupuesto de hecho contemplado en las mismas,

---

82 Así, por ejemplo, entre los Municipios capitales de provincia destaca como municipio que ha establecido los coeficientes de situación al máximo que le permite el TRLRHL, Almería, que en la Ordenanza fiscal reguladora del IAE para 2005 ha clasificado las calles en 4 categorías, asignando a la 1.ª categoría el coeficiente máximo de 3,8 y a la 4.ª categoría el coeficiente de 3,2, siendo la media de los coeficientes aplicables a las distintas categorías de calles de 3,50. En el extremo contrario se encuentra el municipio de Jaén, en cuya Ordenanza fiscal reguladora del IAE para 2005 ha hecho uso de su poder tributario derivado para establecer los coeficientes de situación acercándose al mínimo permitido por el TRLRHL. Este Ayuntamiento ha establecido 5 categorías de calles, asignando a la 1.ª categoría el coeficiente 0,90 y a la 5.ª categoría el coeficiente 0,50. La media de los coeficientes establecidos para las distintas categorías de calles es de 0,70.

83 Ello no significa que respecto a otras actividades que cuenten en las Tarifas del impuesto con una cuota fija y con una variable no resulte aplicable el coeficiente de situación sobre esta última. Así, respecto a otra actividad que también tiene asignada en las Tarifas del IAE tanto una parte fija como una parte variable de la cuota de licencia, cual es la actividad de espectáculos taurinos, comprendida en el Epígrafe 965.5 de la Sección 1.ª de las Tarifas, la STSJ de Andalucía (Sevilla), de 4 de marzo de 2001 (rec. 573/2000), ha señalado que el índice de situación es aplicable tanto a la cuota fija como a la cuota variable que se determina en función del número de espectáculos taurinos celebrados y se liquida independientemente de la cuota fija, por espectáculo celebrado. Y ello porque, como señala el Tribunal, «*no obstante el carácter de la actividad de la actora, su importancia económica, medida por el número de espectáculos que anualmente organiza y la medida superficiaria del local donde se ejerce, la plaza de toros, del cual depende su aforo, aquella importancia puede ponderarse por la importancia de la calle donde se ejerce la actividad. Es decir: la misma actividad y desarrollada sobre una determinada medida superficiaria, no daría igual que radicara en el Paseo Colón, donde ejerce su actividad la actora, que en otra calle de esta ciudad que, por razones perfectamente cognoscibles por sus habitantes* [la actora ejerce su actividad en la plaza de toros de la Maestranza y el Paseo Colón es una de las principales calles de Sevilla que corre paralela al río Guadalquivir], *pudiera tener menor incidencia sobre los beneficios medios que se le suponen a su ejercicio y que es la razón del gravamen*».



así como bonificaciones que son potestativas, es decir, que corresponde a los Municipios decidir si las establecen o no a través de su respectiva ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

Junto a ello hay que tener en cuenta que la Nota común 2.ª al Grupo 833 de las Tarifas establece una reducción del 50 por 100 de la cuota que corresponda satisfacer por cada metro cuadrado enajenado cuando la actividad de promoción inmobiliaria tenga por objeto inmuebles sujetos a la legislación de viviendas de protección oficial. Se trata, por lo tanto, de una bonificación específica prevista para la actividad de promoción inmobiliaria y que opera exclusivamente sobre la parte variable de la cuota de tarifa, implicando, en realidad, una reducción o bonificación de la cuota aplicable por metro cuadrado cuando el inmueble en cuestión esté sujeto a la legislación sobre viviendas de protección oficial. La Administración ha interpretado este beneficio fiscal en sentido estricto, al entender que no se benefician del mismo, por ejemplo, las viviendas de precio tasado, sino exclusivamente las de protección oficial [84].

En cuanto a las bonificaciones establecidas en el artículo 88 del TRLRHL, ninguna de ellas está pensada específicamente para la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que no tiene sentido en un trabajo dedicado al régimen tributario de esta actividad en el IAE que nos detengamos en su estudio. Ello no obstante, es de significar que algunas de las bonificaciones potestativas pueden tener una incidencia mayor en este sector de la actividad económica. Nos referimos, en concreto, a la bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota prevista por creación de empleo.

Esta bonificación está prevista en el artículo 88.2 b) del TRLRHL y de la misma se podrán beneficiar los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél. El precepto habilita, asimismo, a los municipios para que puedan establecer el porcentaje de bonificación, sin rebasar el límite del 50 por 100, en función de cuál sea el incremento medio de la plantilla de trabajadores.

Pese al valioso fin perseguido por esta bonificación, cual es el fomento del empleo estable, no han sido muchos los municipios que han establecido la misma en su respectiva ordenanza fiscal reguladora del impuesto [85]. Además, los que lo han hecho, por lo general, han establecido porcentajes de incremento medio de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido tan altos para que el sujeto pasivo pueda beneficiarse de la bonificación, que difícilmente va a encontrar una aplicación efectiva [86].

---

84 Como señala la contestación de la DGCHT de 11 de junio de 1997 a la consulta núm. 1946, «*tan sólo se benefician de la reducción del 50 por 100 los inmuebles sujetos a la legislación de viviendas de protección oficial, no gozando, por tanto, de dicha reducción las "viviendas de precio tasado"*».

85 Resulta significativo, en este sentido, que las dos grandes ciudades más pobladas de nuestro país, Madrid y Barcelona, no hayan establecido en sus respectivas Ordenanzas fiscales reguladoras del IAE para el año 2005 esta bonificación por creación de empleo.

86 Así, entre los Municipios capitales de provincia que más facilidades han dado en el establecimiento de esta bonificación para su aplicación efectiva se encuentra Ciudad Real, que ha establecido en la Ordenanza fiscal reguladora del IAE para 2005 unos porcentajes de bonificación por creación de empleo que oscilan entre el 10 y el 50 por 100 en función del número de trabajadores contratados. Por ejemplo, de 5 a 10 trabajadores, el porcentaje de bonificación es del 10 por 100 y, en el otro extremo, si se contratan más de 40 trabajadores, el porcentaje de bonificación es del 50 por 100. Lo habitual entre los

V. LA GESTIÓN DEL IMPUESTO EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

La gestión del IAE respecto a la actividad de promoción inmobiliaria no presenta especialidades propias derivadas del tipo de actividad. No obstante, al igual que sucede en otras actividades contempladas en las Tarifas del impuesto que cuentan con una parte fija y una parte variable de la cuota de tarifa, en el caso de la actividad de promoción inmobiliaria el sujeto pasivo vendrá obligado a presentar una declaración de variación relativa a los metros cuadrados urbanizados o por urbanizar, edificados o por edificar vendidos durante el período impositivo. De acuerdo con lo dispuesto en la Nota común 1.ª al Grupo 833 esta declaración se presentará en la Administración tributaria competente dentro del primer mes de cada año natural e irá referida a los metros cuadrados vendidos en el año anterior. En el supuesto de cese en el ejercicio de la actividad antes del 1 de enero la declaración de los metros cuadrados cuyas enajenaciones hayan tenido lugar en el año en el que se produce el cese se presentará conjuntamente con la declaración de baja.

Los Ayuntamientos han centrado tradicionalmente la inspección del IAE en este sector económico, precisamente, por la obligación de declarar los metros cuadrados vendidos anualmente, dato este variable de año en año y respecto al cual es posible que la declaración presentada por el sujeto pasivo no se ajuste a la realidad. Para ello los Ayuntamientos han contado con la información proporcionada por los expedientes relativos al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con la suministrada por los expedientes correspondientes a las licencias urbanísticas otorgadas y, finalmente, con la información que les ha podido ser remitida por los propios Notarios en cumplimiento de los deberes que en este sentido les impone el ordenamiento. Ello ha motivado, en muchos casos, que los servicios de inspección municipales hayan levantado actas con prueba preconstituida con base en esta información que ya obra en su poder [87].

Municipios capitales de provincia que han establecido esta bonificación, que tampoco han sido muchos, es que el porcentaje de la misma esté en correlación con el porcentaje de incremento de la plantilla. En este sentido, el Ayuntamiento de Valencia, en la Ordenanza fiscal reguladora del IAE para 2005 ha establecido que para un porcentaje de incremento de plantilla igual o superior al 10 por 100, la bonificación será del 10 por 100 y así sucesivamente hasta establecer que para un porcentaje de incremento de plantilla igual o superior al 50 por 100, el porcentaje de bonificación será también del 50 por 100.

[87] Ilustrativa, en este sentido, resulta la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de marzo de 2003 (rec. 4117/1997), cuando ante las alegaciones de indefensión esgrimidas por la actora como un vicio formal del procedimiento de inspección seguido, señala que «*habiendo sido conocida por la Administración local la transmisión de los terrenos llevados a cabo por la mercantil demandante durante el ejercicio de 1994, a través de las declaraciones presentadas a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, y comprobando también que en los archivos municipales obraba el expediente número 285/90 por el que se concedía licencia de obra mayor a la mercantil demandante para la construcción de 48 viviendas, locales y sótanos en la Barriada El Retamar con una superficie construida de 6.720,92 metros cuadrados donde figura como promotor de esa construcción, se le abre el procedimiento previsto en los preceptos arriba reseñados* [acta con prueba preconstituida]*, con la seguridad de que también se ha realizado el presupuesto de hecho determinante del Impuesto sobre Actividades Económicas, dado que no existe constancia, tampoco, de que la demandante hubiera presentado esa declaración a los efectos de liquidar la cuota variable a la que se refiere el Epígrafe 833.2 de las Tarifas del citado Impuesto. Este modo de actuar en la instrucción de un procedimiento con la prueba preconstituida de la realización del hecho imponible, no impide que el órgano inspector se dirija al obligado tributario requiriéndole la documentación que fuera precisa para la culminación de dicho procedimiento de liquidación tributaria, porque la constancia de que el hecho imponible se ha realizado no es óbice para que el actuario se dirija al contribuyente requiriéndole los datos que fueren precisos para la formalización del acto de liquidación tributaria, documentos que no venían sino a corroborar las transmisiones de edificaciones efectuadas por la actora en el período enero 1992 a diciembre de 1995 que, como ya se ha indicado conocía de su realización el Ayuntamiento demandado a través de las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, de modo que bajo esta perspectiva, ningún vicio cabe apreciar en la instrucción del procedimiento inspector*».

Lo cual, lógicamente, no impide que los servicios de inspección del impuesto puedan requerir del propio obligado tributario la aportación de determinada información relativa a los inmuebles transmitidos y que puedan, asimismo, desarrollar actuaciones de verificación y comprobación de esta información [88].

VI. LA INCIDENCIA DE LAS EXENCIONES POR PERSONA FÍSICA, POR INICIO DE ACTIVIDAD Y POR IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

Ninguna de las nuevas exenciones introducidas en la regulación del impuesto por la Ley 51/2002 están pensadas para su aplicación específica en este sector de la actividad económica, por lo que no han sido objeto de tratamiento específico en este trabajo. En el mismo hemos partido de la idea de que tales exenciones no son susceptibles de tener una gran incidencia en este sector de la promoción inmobiliaria. Y ello pese a que tales exenciones han modificado la fisonomía misma del impuesto, convirtiéndolo en un impuesto que grava el ejercicio en territorio español de una actividad económica por grandes empresas, o quizá fuese más exacto señalar que por empresas cuyo importe neto de cifra de negocios alcance el millón de euros, ya que el concepto de gran empresa puede ser equívoco, dado que en otros impuestos del sistema se exigen otro tipo de requisitos para clasificar a un contribuyente en esta categoría.

Esta idea la hemos apoyado, en primer lugar, respecto a la exención para las personas físicas, en que en este sector, dadas las enormes inversiones que requiere la promoción de terrenos y edificaciones, aunque la misma se limite a la compra y venta de los mismos sin el desarrollo también de las actividades de construcción, lo habitual es que sea desarrollada por personas jurídicas o entidades de las previstas en el artículo 35.4 de la LGT. Ello no obsta, claro está, a que en aquellos casos en que tal actividad sea desarrollada por una persona física la exención cobre plena virtualidad también en este sector económico y que tal actividad quede totalmente exenta del pago del impuesto.

En segundo lugar, la idea de la poca incidencia en relación con otros sectores económicos de las nuevas exenciones la fundamentábamos en que la exención establecida para las personas jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la LGT en función del importe neto de la cifra de negocios anual es susceptible de desplegar una incidencia muy relativa en las actividades de promoción inmobiliaria por los precios de venta que en el mercado alcanzan los bienes inmuebles objeto de tal actividad. Como señalábamos, es perfectamente imaginable que una empresa con una sola operación de venta de un inmueble alcance ya el millón de euros de importe neto de cifra de negocio que exige la normativa del impuesto para obligar al sujeto pasivo a tributar efectivamente por el mismo. Con lo cual, como regla de principio, esta auténtica exención *estrella* de la reforma del impuesto es susceptible de tener una incidencia muy pequeña en el sector de la promoción

[88] Como se señala en la STSJ de Madrid de 10 de marzo de 2003 (rec. 25/2003), «*la Inspección se basa "en la documentación presentada por la propia sociedad", cuyas "relaciones han sido objeto de comprobación en base a elementos como escrituras, contratos y otros datos"*».

inmobiliaria, convirtiendo, por el contrario, a este sector en uno de los pocos que mayoritariamente va a contribuir efectivamente por este impuesto con el añadido de que, por la aplicación del nuevo coeficiente de ponderación en función del importe neto de cifra de negocios y del nuevo coeficiente de situación que pueden aprobar los municipios, tal contribución lo va a ser en mayor medida de lo que lo venía siendo antes de la reforma del impuesto.

Por lo tanto, sólo resta la exención establecida por inicio de una actividad económica en territorio español, prevista para los dos primeros años de ejercicio de la actividad, como exención que puede tener en este sector económico una incidencia paralela o similar a la que puede desplegar en cualquier otro. Pero hay que reconocer, no obstante, que el presupuesto de hecho de la exención, el inicio de la actividad en territorio español, y el período de duración de la misma que se va a extender exclusivamente a los dos primeros años de ejercicio de la actividad, le dotan de una relevancia muy pequeña frente a las otras dos exenciones a las que hemos hecho referencia.

Todo ello lo hemos afirmado en línea de principio, si bien, hemos advertido que la deficiente configuración técnica que el legislador ha dado a la regulación de estas exenciones puede hacer que las mismas puedan tener una incidencia en este sector económico inicialmente no prevista. Ahora que ya hemos analizado el régimen tributario en el IAE de la actividad de promoción inmobiliaria estamos en disposición de profundizar en esta otra idea, lo que servirá de conclusión a este trabajo.

Al margen de que con la exención subjetiva prevista para las personas físicas en la que no se ha establecido, como parecería razonable y ajustado al principio de igualdad, el mismo límite cuantitativo del millón de euros de importe neto de cifra de negocios que sí se ha establecido para las empresas y entidades, los operadores en el sector de la promoción inmobiliaria puedan diseñar el ejercicio de sus actividades de forma que las mismas sean imputables a una persona física y no a una empresa o entidad del artículo 35.4 de la LGT con la finalidad de quedar cubiertos por la exención subjetiva total prevista para aquéllas, sin duda el mayor juego en busca de la elusión del pago del impuesto al amparo de una norma de exención lo va a proporcionar la configuración que el legislador ha dado a la exención para las empresas y entidades establecida en función del importe neto de la cifra de negocios.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1 c) del TRLRHL el importe neto de cifra de negocios a considerar en un determinado período impositivo para determinar si el sujeto pasivo se halla exento del impuesto, así como para aplicar el coeficiente de ponderación para el caso de que no lo esté, es el importe neto de cifra de negocios que el sujeto pasivo obtuvo dos años atrás [89].

[89] La ampliación de uno a dos años de antelación a la fecha del devengo del IAE del período impositivo en que la magnitud del importe neto de la cifra de negocios vaya a surtir efecto, se produjo a través de la enmienda núm. 228, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, en cuya justificación se señala que «*para la determinación de la exención, se sustituye como punto de referencia la cifra de negocios del año anterior al de devengo del IAE por la correspondiente al período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes hubiese finalizado el año anterior al del devengo del IAE. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocio será el que corresponda al penúltimo año anterior al del devengo del IAE, todo ello con objeto de agilizar la gestión y la recaudación del impuesto, tal y como ha sido solicitado por la Federación Española de Municipios y Provincias*». (*Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. Séptima Legislatura. Serie II: Proyectos de ley, de 4 de diciembre de 2002, núm. 96, págs. 123 y 124).



La circunstancia de que la obtención en un año determinado de un importe neto de cifra de negocios que alcance el millón de euros tenga trascendencia a efectos de determinar la tributación efectiva por el IAE dos años más tarde, ofrece al contribuyente la posibilidad de que, cuando se produzca en un determinado año esta circunstancia, con la finalidad de eludir el pago del impuesto correspondiente al segundo período impositivo posterior, el contribuyente proceda a causar baja en el ejercicio de la actividad en cuestión antes de que se produzca el devengo del impuesto correspondiente a ese segundo período impositivo posterior, esto es, antes del 1 de enero de ese año, a fin, como decimos, de evitar el pago del impuesto.

Evidentemente, no en todos los sectores o actividades económicas es posible operar con esta flexibilidad en cuanto a tiempo de ejercicio de la actividad y baja en la misma con la finalidad de eludir o evitar el pago del impuesto, pero sí hay algunos, como destacadamente es el caso de este sector de la promoción inmobiliaria del que nos estamos ocupando, donde tal flexibilidad puede llegar a lograrse sin menoscabo del rendimiento de la actividad económica [90].

No es de extrañar, por ello, que la Dirección General de Tributos haya resuelto ya un buen número de consultas sobre la aplicación de esta exención a la actividad de promoción inmobiliaria. Algunas de estas consultas plantean, precisamente, el problema temporal en la aplicación de la exención [91]. El criterio de la DGT, por lo que ahora nos interesa, es claro en determinar que si dos años atrás no se alcanzó el millón de euros de importe neto de cifra de negocio, el sujeto queda exonerado tanto del pago de la cuota fija como de la cuota variable correspondiente, así como de la presentación de declaraciones por esta última, respecto al segundo período impositivo a contar desde aquel en que no se alcanzó la consabida cifra neta de negocio [92]. En cambio, cuando en un período impositivo se alcance el millón de euros de importe neto de cifra de negocio, la exención no opera respecto al impuesto a pagar dos períodos más tarde, surgiendo la obligación de presentar

[90] Como señala Martínez Vidal, I., «*Incidencias de la reforma...*», cit., pág. 67, con referencia a la exención por inicio de actividad, pero que entendemos perfectamente aplicable también a la exención en función de la cifra neta de negocio, «la exención por inicio de actividad puede provocar, como ya advertimos con anterioridad, que para cada nueva promoción de viviendas o de terrenos se pretenda realizar una empresa del sector, se cree una nueva sociedad, siempre que la nueva sociedad no suceda a otra anterior, ya que en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica, no estaríamos en el supuesto de la exención por inicio de actividad».

[91] Así, en la Resolución de la DGT núm. 903/2004, de 1 de abril (JUR 2004/158928), la cuestión sometida al criterio de este centro directivo versa sobre la aplicación de la exención por cifra neta de negocio a una sociedad mercantil que está dada de alta desde 1995 en el Epígrafe 833.2, «promoción de edificaciones» de la Sección 1.ª de las Tarifas del IAE, cuya cifra neta de negocios en el año 2001 es inferior a un millón de euros y que presenta la baja en el IAE en marzo de 2004. En el mismo sentido, la Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664), se pronuncia sobre la aplicación de la exención a una sociedad que se dedica a la promoción y venta de viviendas cuya cifra neta de negocio no superó el millón de euros en 2001 ni en 2002, pero sí en 2003.

[92] Señala la Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664), respecto a una sociedad dedicada a la promoción de edificaciones que en los años 2001 y 2002 ha obtenido un importe neto de cifra de negocio inferior a un millón de euros, superando tal cifra en el año 2003, que «*respecto al impuesto correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004, de acuerdo con la exención prevista en función del importe neto de la cifra de negocios, la entidad consultante está exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, no teniendo obligación de declarar las enajenaciones que se hayan efectuado en dichos ejercicios, ya que esta obligación debe entenderse establecida para los sujetos pasivos que no están exentos del pago del impuesto en el período en que las enajenaciones tuvieron lugar*». Es de destacar que el juego del elemento temporal en esta exención hace que en el año 2003, aunque el importe neto de la cifra de negocios de la entidad ha superado el millón de euros, ésta goce de la exención del IAE correspondiente a ese período impositivo, dado que el efecto de tal circunstancia se traslada al período impositivo de 2005, como explicamos en la nota siguiente.

las oportunas declaraciones [93]. Pero esta consecuencia puede evitarse, como decíamos, si la entidad que ha llegado al millón de euros de cifra neta de negocios se da de baja y se disuelve y extingue antes de que comience el período impositivo en el que viene obligada a pagar el impuesto por tal circunstancia [94].

Aun sin llegar al caso extremo de dar de baja la sociedad, extinguirla y disolverla a fin de evitar el pago del impuesto una vez que dos períodos impositivos atrás se alcanzó el millón de euros de cifra neta de negocio, el juego del elemento temporal de la exención produce otras consecuencias de menor entidad, pero asimismo contrarias al principio de capacidad económica en relación con el de igualdad tributaria en aquellos sectores de actividad, como el de la promoción inmobiliaria, para los que las Tarifas del impuesto han establecido una cuota variable.

En efecto, centrándonos en el caso de la promoción inmobiliaria, el hecho de que el impuesto no se pague en el período impositivo en el que la entidad alcance la cifra de un millón de euros de cifra de negocio, sino dos períodos impositivos más tarde, hace que se aleje y, de alguna forma, se desvincule el momento de pago del impuesto del momento de obtención de la riqueza.

Si tomamos como ejemplo el caso planteado en la Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664), referido a una sociedad dedicada a la promoción y venta de viviendas que en 2001 y 2002 no superó el millón de euros de importe neto de cifra de negocio y sí superó esa cifra en 2003, la misma está exenta en el período impositivo de 2003, en el que ha obtenido la cifra de un millón de euros de cifra de negocio y, por tanto, en el que es presumible que la cuota variable, que está en función del número de metros cuadrados vendidos en tal período, de haber tenido que tributar, hubiese sido bastante elevada. Sin embargo, la sociedad viene obligada a tributar en el período impositivo de 2005, calculando y declarando la cuota variable en función de los metros cuadrados vendidos en ese año [95].

Con lo cual, si hipotéticamente suponemos que en 2005 la sociedad ha tenido un importe neto de cifra de negocio inferior al millón de euros, el período impositivo en que viene obligada a

[93] Señala, en este sentido, la Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664), a la que hemos hecho referencia también en la nota anterior, que «*respecto al impuesto correspondiente al ejercicio 2005, y en función del importe neto de la cifra de negocios, la entidad no estará exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que tendrá la obligación de declarar en enero de 2006 los metros cuadrados edificados o a edificar cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año 2005, sin que sea necesario presentar declaraciones cuando no se hayan efectuado ventas en dicho ejercicio*». En este caso, también el juego del elemento temporal puede hacer que aunque en el año 2005 la entidad no haya superado el millón de euros de cifra neta de negocio, venga obligada a pagar el impuesto correspondiente a ese período impositivo.

[94] Como señala la Resolución de la DGT núm. 903/2004, de 1 de abril (JUR 2004/158928), «*respecto al supuesto de la disolución y liquidación de la misma sociedad mercantil, presentada la baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas en marzo de 2004, sin efectuar durante dicho ejercicio ninguna venta de inmuebles, y con un importe neto de la cifra de negocio de 2002 inferior a 1.000.000 de euros, procede indicar lo mismo que respecto al año 2003 por lo que se refiere a la exención de pago del Impuesto sobre Actividades Económicas para el período impositivo 2004. Por último y en relación con el ejercicio 2005, si la sociedad mercantil está ya disuelta y liquidada en 2004, la Sociedad no existirá ni ejercerá actividad económica alguna en el año 2005, no produciéndose la realización del hecho imponible por dicha sociedad en dicho período, y por lo tanto, no teniendo ninguna relevancia a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2003*».

[95] Nos remitimos a las notas anteriores en las que acabamos de tratar de esta Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664).

tributar por el impuesto no se corresponde, presumiblemente, con aquel en el que obtuvo un mayor beneficio derivado del ejercicio de la actividad, que en nuestro ejemplo sería el 2003. Esto lleva aparejadas dos consecuencias negativas desde el punto de vista de los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria, la primera que el pago del impuesto se encuentra desvinculado temporalmente del momento en el que se obtuvo el beneficio o, en su caso, el mayor beneficio. La segunda que, por lo que respecta a la cuota variable, al liquidarse en función de los datos correspondientes al período impositivo en que se tributa efectivamente y no a aquel en que se obtuvo la cifra de un millón de euros de cifra de negocio, para el caso de que en el período impositivo en que se tributa efectivamente, en nuestro ejemplo el 2005, el importe neto de cifra de negocio no llegue al millón de euros, la cuota variable puede llegar a ser mucho más pequeña respecto a la que hubiese correspondido pagar en el período impositivo en el que se alcanzó el millón de euros de cifra neta de negocio. Incluso, dicha cuota variable puede llegar a ser cero si en ese período impositivo en que corresponde pagar el impuesto no se vendieron inmuebles.

Todas estas consecuencias a que conduce o puede conducir el juego del elemento temporal en la aplicación de la exención establecida en función del importe neto de la cifra de negocios para las personas jurídicas y entidades ponen de manifiesto el desajuste de la misma con el principio de capacidad económica en relación con el de igualdad tributaria.

Si tomásemos, finalmente, en consideración la exención por inicio de actividad económica en territorio español prevista para los dos primeros años del mismo, evidentemente, también ofrece ciertas posibilidades a la planificación fiscal de los sujetos pasivos que actúan en el sector de la promoción inmobiliaria, pues los mismos, a fin de obtener el máximo rendimiento económico de esta exención podrían diseñar el ejercicio de su actividad de forma que lo hagan a través de la creación de una entidad distinta y diferenciada que no suceda a otra anterior para cada una de las promociones concretas de terrenos y edificaciones que acometan [96].

VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

Como conclusión general, pues, a cuanto llevamos dicho, la actividad de promoción inmobiliaria constituye un buen banco de pruebas para comprobar los excesos, por una parte, y deficiencias, por otra, del nuevo IAE configurado por la Ley 51/2002. Como ha quedado puesto de manifiesto, el impuesto, en su configuración actual, no sale bien parado desde el punto de vista de los principios materiales de justicia tributaria contemplados en el artículo 31 de la Constitución. Tales reformas han sido objeto recientemente de cuestionamiento constitucional, como hemos apuntado. Quizá pronto contemos con una decisión del Tribunal Constitucional que venga a corregir tales excesos y, tal vez, en este sentido, con una nueva regulación del impuesto que venga a corregir sus deficiencias y, sobre todo, que venga a congraciarlo con el principio de capacidad económica y de igualdad tributaria. Lo que es seguro es que la actividad de promoción inmobiliaria seguirá constituyendo una de esas actividades claves a las que el nuevo impuesto deberá prestar una mayor atención, pues muchos son, como hemos visto a lo largo de este trabajo, los problemas que la aplicación del IAE ha planteado y está planteando en este sector económico.

---

[96] Sobre ello, cfr., MARTÍNEZ VIDAL, I., «Incidencias de la reforma…», cit., pág. 67.